

Gjennomskjæring i skatteretten

- Utvikling, innhold og fremtid

Kandidatnummer: 594

Leveringsfrist: 25.11.2008

Til sammen 17.987 ord

24.11.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Presentasjon av tema	1
1.1.1	Problemstilling	2
1.1.2	Privatretslig begrepsbruk ved omgåelse av skattregler	4
1.2	Avgrensning av oppgaven	5
1.3	Rettskildebildet	6
1.3.1	Lovgivning	6
1.3.2	Rettsavgjørelser	6
1.3.3	Juridisk teori	7
<u>2</u>	<u>GJENNOMSKJÆRINGSREGELENS UTVIKLING OG BEGRUNNELSE</u>	<u>7</u>
2.1	Historisk utvikling	7
2.2	Behovet for en gjennomskjæringsregel	11
<u>3</u>	<u>DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGEL</u>	<u>14</u>
3.1	Fastleggelse av faktum eller rettsanvendelse?	14
3.2	Vilkår for gjennomskjæring	16
3.2.1	Innledning	16
3.2.2	Oppbygning: toleddet struktur eller momentstruktur?	18
3.2.3	Grunnvilkår: Formål å spare skatt	21
3.2.4	Helhetsvurdering	29
3.2.5	Kravet til egenverdi	31
3.2.6	Kravet til illojalitet	41
3.2.7	Sammenhengsbetraktninger: tilleggsvilkår ved flere transaksjoner	44
3.3	Virkninger av gjennomskjæring	48

<u>4</u>	<u>SAMSPILLET MELLOM RETTPRAKSIS OG JURIDISK TEORI</u>	<u>49</u>
4.1	Innledning	49
4.2	Utviklingen av en gjennomskjæringsregel	49
4.3	Å spare skatt	51
4.4	Kravet til egenverdi	52
4.5	Kravet til illojalitet	53
<u>5</u>	<u>LOVGIVNINGSTILTAK FOR Å MOTVIRKE OMGÅELSE</u>	<u>56</u>
5.1	Utforming av regelverket	56
5.2	Ulike lovgivningstiltak	57
5.3	Lovfesting av gjennomskjæringsregelen	58
5.3.1	Hvorfor nå?	58
5.3.2	Behovet for en lovfesting	59
5.4	Ligningsbehandling	62
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>65</u>
6.1	Juridisk litteratur	65
6.2	Forarbeider	66
6.3	Rettsavgjørelser	67
6.3.1	Høyesterett	67
6.3.2	Lagmannsrett og tingrett	68
6.4	Annet	68

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema

Hvordan kan jeg slippe å betale skatt eller slippe billigst mulig unna? Dette er sannsynligvis det de fleste skatteyttere tenker i møte med norske skatteregler. Skattemessige hensyn gjør seg gjeldende ved nesten alle viktige økonomiske avgjørelser, og som regel innretter en skatteyter seg slik at skattebyrden blir minst mulig eller ingen. I denne oppgaven er det av interesse når skatteplanleggingen går for langt, slik at det dermed foreligger omgåelse.

Skatteplanlegging vil si at man innretter sine disposisjoner etter lovverket i den hensikt å spare skatt. Slik innrettelse er i utgangspunktet legitimt, enten det dreier seg om å vente et år med å selge boligen for å oppfylle botiden eller opprette et aksjeselskap. Med skatteplanlegging følger det et omgåelsesproblem. Betegnelsen omgåelsesproblem sikter til omgåelse av skatteregler, hvor den legitime grensen for skatteplanlegging er overskredet. Ved omgåelse av skatteregler foreligger det transaksjoner med begrenset ikke-skattemessig formål og virkning, som vil innebære en skattefordel i strid med lovens system og formål, som kun gjennomføres grunnet de gunstige skattemessige virkninger¹. Typisk for mange omgåelsessituasjoner er at en privatrettslig form utnyttes for å spare skatt. Det går en grense for hvilke arrangementer som er begrunnet i ønsket om å spare skatt som kan aksepteres og det må derfor trekkes en grense mellom den akseptable skatteplanlegging og den uakseptable omgåelse av skatteregler².

¹ Banoun (2003) s.15, NOU 1989:14 s.449

² Zimmer (2005) s.59

Omgåelse kan forhindres enten ved lovfestede - eller ulovfestede regler. Lovfestede regler³ blir ofte referert til som General Anti Avoidance Rules (GAAR), som eksisterer i en del land med ulik rekkevidde⁴. Andre land forhindrer omgåelse med ulovfestet rett⁵. I norsk rett forhindres omgåelse av skatteregler enten ved lovtolkning, ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel eller ved bruk av den supplerende lovfestede avskjæringsbestemmelse med begrenset rekkevidde i skatteloven § 14-90. Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er utviklet av ligningsmyndighetene og i siste instans domstolene med Høyesterett som tyngste rettskildefaktor⁶. Spørsmålet av interesse er hvor langt den rekker.

1.1.1 Problemstilling

Problemstillingene for denne oppgaven er: Hva er den ulovfestede gjennomskjæringsregelens innhold? Jeg vil i denne oppgave redegjøre for gjennomskjæringsregelens innhold for å klargjøre grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse. Ved redegjørelsen av gjennomskjæringsregelens innhold vil jeg legge vekt på hvordan Høyesterett har foretatt gjennomskjæring, fra avgjørelser formulert som ren fastleggelse av faktum, til bruken av en gjennomskjæringsregel. Jeg vil her konsentrere meg om Høyesterettspraksis.

Videre er gjennomskjæringsregelen et resultat av samspill mellom juridisk teori og rettspraksis⁷. Jeg vil derfor se på hvordan juridisk teori og rettspraksis gjensidig har gjensidig påvirket hverandre ved utviklingen av gjennomskjæringsregelen. Hvordan har dette samspillet bidratt til å forme gjennomskjæringsregelen slik den fremstår i dag?

³ I for eksempel Sverige, Finland, Frankrike, Tyskland, Canada. Banoun (2002) s.503

⁴ Zimmer (2002) s.38

⁵ I for eksempel Danmark, Sveits, England, USA, hvor rekkevidden også varierer.

⁶ Ot.prp. nr 1 (2004-2005) s.80

⁷ Rt 2007 s 209 (Hex) avsnitt 49

De nyeste rettsavgjørelser fra Høyesterett har videre bidratt til en noe uklar rettstilstand. Jeg vil derfor drøfte spørsmålet om det er behov for en lovfesting av gjennomskjæringsregelen i forbindelse for å bedre motvirke omgåelse.

I oppgaven vil jeg bruke betegnelsen omgåelse av skatteregler om uakseptabel skatteplanlegging. Dersom omgåelse av skatteregler foreligger er dette gjenstand for gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregelen, også kalt omgåelsesnormen. Jeg vil i oppgaven bruke betegnelsen gjennomskjæringsregelen. Gjennomskjæring referer til rettsvirkningen av omgåelse der en skjærer igjennom den rettslige formen av et rettsforhold og tillegger den økonomiske realitet virkning ved beskatning. Ordet gjennomskjæring referer til resultatet der skatteplanleggingen har gått for langt⁸. Lignings- ABC bruker ordet tilsidesettelse om omgåelse av skatteregler og gjennomskjæring⁹.

Omgåelse av rettsregler forekommer på ulike områder i det norske rettsystemet. Et eksempel på dette finnes i selskapslovgivningen der en prøver å komme utenom de formelle grenser for utbytte, såkalt maskert utbytte. Allikevel har omgåelse av regler i skatteretten tiltrukket seg mer oppmerksomhet enn på noe annet rettsområder. Dette kan trolig tilskrives den store betydning skatt har både for den private og den offentlige økonomi¹⁰. Hvor stort problem omgåelse utgjør er ukjent, men en kan trygt anta at der det foreligger skatteplanlegging vil det alltid forekomme omgåelse. Et problem ved bruken av gjennomskjæringsregelen kan sies å ligge i det å oppdage disposisjoner som omgår skatteregler. Disse vil ofte være kamuflerte som reelle transaksjoner og reiser dermed et spørsmål om skatteyters opplysningsplikt ved ligningen.

⁸ *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s.56

⁹ *Lignings-abc* (2007-2008) s.1062

¹⁰ *Zimmer* (2005) s.58

1.1.2 Privatrettslig begrepsbruk ved omgåelse av skattregler

Skattelovgivningen bruker i stor utstrekning privatrettslige begreper og som utgangspunkt skal ord og uttrykk fra privatrekken gis samme meningsinnhold i skatteretten.¹¹ Dette er for å skape et konsekvent og harmonisk regelverk. Når det gjelder gjennomskjæring må dette utgangspunktet fravikes. Ved omgåelse av skatteregler kan det foreligge at en privatrettslig form søkes utnyttet av en skatteyder for å oppnå skattemessige fordeler som strider mot skattelovgivningens formål¹². En slik omgåelse av skatteregler skaper derfor et behov for en gjennomskjæringsregel hvor de skatterettslige virkningene blir annerledes enn det den privatrettslige formen skulle tilsi¹³.

I skatteretten må en beskrive og karakterisere de privatrettslige forhold i lys av en skatteregel. Rettsanvenderen må ta stilling til om den privatrettslige form og innhold skal legges til grunn eller om særlige skattemessige hensyn taler for en annen forståelse. Dette kalles i engelskspråklig litteratur et spørsmål om rekarakterisering. Om en slik rekarakterisering grunnet skatterettslige aspekter er tillat er ofte tvistegjenstanden i omgåelsessaker¹⁴.

”Det er sikker rett at den skatterettslige virkning av privatrettslige disposisjoner som utgangspunkt må bedømmes ut fra disposisjonens reelle innhold” jfr. Rt 2006 s1232 (Telenor). Beskatning skal etter dette foretas på grunnlag av en disposisjons reelle innhold og ikke dets form. Håkon Løchen har her forfektet at dette utgjør et realitetsprinsipp i norsk skatterett¹⁵. Det er nok mer naturlig å se på dette som at økonomiske forhold i omgåelsessaker vil være avgjørende for den skattemessige bedømmelse¹⁶.

¹¹ Zimmer (2005) s.48

¹² punkt 46

¹³ Zimmer (2005) s.60

¹⁴ Ibid s.61

¹⁵ Løchen (1971) s.446, Løchen (2000) s.126

¹⁶ Banoun (2003) s.261

1.2 Avgrensning av oppgaven

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er forankret i ligningspraksis og rettspraksis jf Rt 1994 s912 (Hovda)¹⁷. Jeg vil i denne oppgave konsentrere meg om gjennomskjæringsregelen slik Høyesterett har utformet den.

Oppgaven avgrenses videre mot proforma og dens grenser til gjennomskjæring. Ved proforma er den rettslige formen som vises utad ikke i samsvar med den som gjelder innad. Ved skattelegging skal det reelle forhold legges til grunn. Grensen mellom proforma og omgåelse kan være vanskelig i praksis, men det kan antas at hvis partene har ment forholdet på alvor foreligger det ikke proforma. Forholdet kan da være gjenstand for gjennomskjæring hvis de videre vilkår er oppfylt¹⁸.

Videre vil jeg avgrense mot skatteunndragelse etter ligningsloven. Ved skatteunndragelse foreligger det uriktige eller utilstrekkelige opplysninger som kan være straffbart eller gjenstand for administrativ sanksjoner. Omgåelses- og gjennomskjæringssynspunkter oppstår først når riktig fakta foreligger.¹⁹

Tilslutt må det avgrenses mot den spesielle avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90. Bestemmelsen hjemler gjennomskjæring ved overføring av skatteposisjoner og er ment som et supplement til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen²⁰. Spørsmål knyttet til denne bestemmelsen vil bare bli berørt ved sammenligning med den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Noen av Høyesterettsdommene vedrørende tilfeller som nå ville falle under denne bestemmelsen vil bli behandlet i da de fremdeles er relevante i forhold til utviklingen av gjennomskjæringsregelen.

¹⁷ *Rettskildelære* (2001) s.236

¹⁸ Zimmer (2005) s.59

¹⁹ *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s.56

²⁰ Ot.prp. nr 1(2004-2005) s.82

1.3 Rettskildebildet

1.3.1 Lovgivning

Gjennomskjæringsregelen er utviklet av domstolene og er dermed ulovfestet rett. Det foreligger derfor lite lovgivning som er direkte relevant i denne oppgave. Av spesiell interesse er allikevel Magnus Aarbakkes forslag til lovfesting av en gjennomskjæringsregel som ble fremmet av finansdepartementet i Ot.prp. nr 16 (1991-1992). Selv om lovforslaget ikke resulterte i lovfesting av gjennomskjæringsregelen var den med på å forme gjennomskjæringsregelen slik den fremstår idag. Det var først etter Aarbakkes forslag at Høyesterett omtalte gjennomskjæringsregelen som en regel²¹.

Videre vil den spesielle avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90 med forarbeider være av relevans. Den skulle gi ligningsmyndighetene et sikrere grunnlag for gjennomskjæring ved utnyttelse av skatteposisjoner enn det som fulgte av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og måtte dermed klargjøre forskjellen mellom gjennomskjæringsregelen og avskjæringsbestemmelsen²².

1.3.2 Rettsavgjørelser

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er et godt eksempel på domstolenes rettsskapende virksomhet, da Høyesterett her har hatt en aktiv rolle i dens utvikling²³. Jeg vil derfor gå gjennom noen av de Høyesterettsdommer som var relevante i utviklingen av gjennomskjæringsregelen, for å fastlegge innholdet av gjennomskjæringsregelen. Det er her viktig å påpeke at ved ulovfestet rett som er utviklet av rettspraksis vil ikke alle dommene som har behandlet gjennomskjæringsspørsmål være helt identiske i deres resonnementer og resultater, da gjennomskjæringsregelen er et resultat av en langvarig rettspraksis²⁴.

²¹ Banoun (2003) s.285

²² Ot.prp. nr 1 (2004-2005) s.84

²³ Zimmer (2005) s.61

²⁴ Zimmer (2005) s.61

1.3.3 Juridisk teori

Gjennomskjæringsregelen er et resultat av samspill mellom juridisk teori og rettspraksis²⁵. Eksempler på dette samspillet er Kåre H. Kvislis egenverdiformulering fra 1962 som ble sitert i Rt 1966 s1189 (Vestlandske Vassdrag), og som senere er blitt gjentatt i en rekke dommer. Videre gav Høyesterett Aarbakkes illojalitetsformulering fra Ot.prp. nr 16 (1991-1992) tilslutning, først i Rt 1994 s492 (Railo), Rt 1994 s499 (Gokstad) og senere i en rekke dommer. Jeg vil derfor bruke juridisk teori i oppgaven, både for å belyse innholdet i gjennomskjæringsregelen og for å se på samspillet mellom juridisk teori og rettspraksis. Rettvitenskapen har i likhet med rettspraksis spilt en aktiv rolle i utviklingen av den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

2 Gjennomskjæringsregelens utvikling og begrunnelse

2.1 Historisk utvikling

Gjennomskjæring oppstod som supplement til ordinære tolkningsregler der disse ikke strakk til, i tilfeller der det forelå en uakseptabel skatterettslig omgåelse.²⁶ Etter et århundre med Høyesterettspraksis kan omgåelse nå til en viss grad rammes ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Gjennomskjæringsregelen er nok et av de klareste eksemplene på Høyesteretts pragmatiske holdning til løsning av rettsspørsmål, der det blir vektlagt å nå rimelige og praktiske resultater²⁷.

²⁵ Rt 2007 s209 (Hex) avsnitt 49

²⁶ Zimmer (2005) s.61

²⁷ *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s.19

En måte å redegjøre for gjennomskjæringsregelens utvikling er å klassifisere omgåelsessituasjoner i ulike kategorier etter fellestrekk i deres innhold²⁸. De første sakene i Høyesterett som en nå regner som begynnelsen på en omgåelsesregel gjaldt aksjesalg og skattesalg på 1920-tallet. I avgjørelsene om aksjesalg var spørsmålet om en kunne omklassifisere et skattefritt aksjesalg til et skattepliktig salg av en eiendom, skip eller forretning. Grensen mellom salg av aksjer og et selskaps innmat ble her behandlet og det ble i noen av tilfellene foretatt gjennomskjæring tilsynelatende basert på en fastleggelse av faktum²⁹. Det ble slått fast at formen ikke var avgjørende for beskatning, men at beskatning skulle foretas av det reelle forhold³⁰.

I 1920-årene dukket det også opp dommer som gjaldt skattesalg³¹. Her presenterte omgåelsesproblemet seg som dobbeltransaksjoner, hvor det forelå salg og gjenkjøp av aksjer. Salget og tilbakekjøpet skjedde i nær sammenheng, ofte til samme tidspunkt og til samme pris. Formålet var bare å realisere et tap som kunne fradragsføres straks mens en beholdt eierinteressen³². Uten særskilt hjemmel for gjennomskjæring ble fradragsnekten basert på en tolkning av begrepet avhendelse og tilsynelatende en fastleggelse av faktum.

På 1960-tallet ble gjennomskjæring aktuelt ved overføring av skatteposisjoner³³. Et klassisk eksempel er der et underskuddselskap får overført inntektsgivende innmat fra et annet selskap for å utnytte fradragsretten fullt ut. Å overføre skatteposisjoner til andre skattesubjekter kan i mange tilfeller være svært gunstig og er derfor hyppig gjenstand for

²⁸ Jeg vil her hovedsakelig følge den inndeling Bettina Banoun følger i sin doktoravhandling "Omgåelse av skattereglene, en studie av Høyesterettspraksis", selv om dette er kritisert for at ikke alle kategoriene er like vellykkede og klart avgrensede. Se Gjems-Onstad (2003) s.74

²⁹ Se for eksempel Rt 1921 s462 (Skovveien), Rt 1924 s435 (Eldorado Kino), Rt 1927 s1064 (Hannevig) og Rt 1927 s1078 (Eros) hvor det ble foretatt gjennomskjæring.

³⁰ Banoun (1998) s.914

³¹ Se for eksempel Rt 1925 s472 (Kallevig), Rt 1927 s386 (Bryn) og Rt 1929 s495 (Finne)

³² Brudvik (1997) s.147

³³ Se for eksempel Rt 1961 s1195 (Kollbjørg), Rt 1963 s478 (Siraco) og Rt 1966 s1189 (Vestlandske Vassdrag)

skatteplanlegging. Gjennomskjæring ble begrunnet ut fra at det reelle forhold skulle legges til grunn ved beskatning og ble foretatt tilsynelatende på grunnlag av en fastleggelse av faktum og innskrenkende tolkning³⁴.

Mellom Rt 1961 s1195 (Kollbjørg) og Rt 1963 s478 (Siraco) formulerte Kvisli sin egenverditese om transaksjoner. Høyesterett ga sin tilslutning til Kvislis egenverdiformulering i Rt 1966 s1189 (Vestlandske Vassdrag) da den her ble direkte sitert³⁵. Senere har egenverdikravet blitt referert til i flere dommer og det er i dag klart at det foreligger et krav til egenverdi ved en transaksjon for å forhindre gjennomskjæring.

Videre publiserte Aarbakke i 1970 sin artikkel ”Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem”. Med denne artikkelen forsøkte han å bevise at det forelå en omgåelsesnorm som gikk ut på at ”man i rettsanvendelsen skal prøve om de skattepliktiges utnyttelse av skattelovgivningen er lojal”³⁶. Han mente videre at omgåelsesnormen indirekte ble brukt til å formulere et saksforhold på en bestemt måte eller som et argument for en lovtolkning³⁷. Den omgåelsesnorm som til da var utviklet i rettspraksis ble gitt et sterkere grunnlag da artikkelen presiserte at det forelå en gjennomskjæringslære. Senest i Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen) ble det uttalt at til 1970 var avgjørelsene om omgåelsesproblemet basert på reelle hensyn av generell rekkevidde og en overordnet forståelse av at det gjaldt en alminnelig omgåelsesnorm. På bakgrunn av dette kunne derfor Høyesterett foreta gjennomskjæring og etablere skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke var skattepliktige.

³⁴ Banoun (1998) s.918

³⁵ Rt 1966 s1189 (Vestlandske Vassdrag) s.1193

³⁶ Aarbakke (1970) s.24

³⁷ Ibid s.5

Fra 1970-årene foreligger det flere dommer om tilordning³⁸. I Rt 1978 s60 (Smestad) og Rt 1982 s789 (Torkildsen) forelå det salg ved bruk av unødvendige mellomledd for å unngå beskatning. Beskatning ble her foretatt på den opprinnelige eiers hånd basert på at mellomleddet aldri hadde eid salgsobjektet og dermed representerte en overflødig omvei. Inntektsbeskatning ble foretatt ut fra synspunktet om at realiteten ved en transaksjon skulle være avgjørende for dens beskatning. I Rt 1976 s302 (Ragelas) forelå det dividendestripping. Her solgte aksjonærene i selskapet A sine aksjer til aksjeselskapet B, hvor A senere ble likvidert og selskapsformuen overført til B. Høyesterett skar her igjennom disse transaksjonene og beskattet A ut fra synspunktet at det var A som i realiteten foretok likvidasjonen via et mellomledd, for å slippe beskatning av utbytte. I Rt 1971 s264 (Kielland) forelå det et lignende tilfelle og det ble også her foretatt gjennomskjæring.

Nest skritt i utviklingen av gjennomskjæringsregelen kan sies å bli gjort med Aarbakkes forslag til lovfesting i Ot.prp. nr 16 (1991-1992). Det var klart at det eksisterte en gjennomskjæringsregel i norsk rett, men nå dreide spørsmålet seg om hvilke vilkår som var lagt til grunn i praksis og hva en kunne utlede av dette³⁹. Det var omdiskutert om forslaget til lovfesting var en kodifikasjon eller en utvidelse av gjeldende rett. Lovforslaget ble ikke vedtatt og det ble stilt spørsmålstegn ved lovgivningsprosessen⁴⁰. Hans formulering av kravet til illojalitet fikk tilslutning først i Rt 1994 s492 (Railo), Rt 1994 s499 (Gokstad) og senere i en rekke dommer.

Videre dukket formuleringen ”ulovfestet gjennomskjæringsregel” opp etter Ot.prp. nr 16 (1991-1992), først i Rt 1994 s492 (Railo) og deretter i Rt 1994 s912 (Hovda). Formuleringen er senere fulgt opp som særlig hjemmel for gjennomskjæring i flere

³⁸ For eksempel Rt 1971 s264 (Kielland), Rt 1976 s302 (Ragelas), Rt 1978 s60 (Smestad), Rt 1982 s789 (Torkildsen). Banoun deler disse inn annerledes, de to første som dividendestripping og de to siste som salg via unødvendig mellomledd jfr. Banoun (1998) s.919.

³⁹ Ot.prp. nr 16 (1991-1992) s.40

⁴⁰ Banoun (1998) s.921

dommer, blant annet i Rt 1997 s1580 (Zenith), Rt 1999 s946 (ABB) og Rt 1998 s1771 (Essem) hvor det videre uttales at ”gjennomskjæringsregelen er en generell regel på skatterettens område”. De nyeste dommene fra Høyesterett bekrefter at det eksisterer en ulovfestet gjennomskjæringsregel i norsk skatterett jfr. Rt 2006 s1232 (Telenor), Rt 2006 s1062 (A-saken), Rt 2007 s209 (Hex) og Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen). I Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen) blir det videre uttalt at normen ”utvilsomt” gjelder på arveavgiftsrettens område⁴¹. Dette følges videre opp HR-2008-01977-A, avsagt 12.nov 2008 (Reitan). Slaget står i dag om gjennomskjæringsregelens innhold og dens oppbygning.

Gjennomskjæring ved omgåelse begynte som fastleggelse av faktum og innskrenkende tolkning basert på hensynet til faktiske forhold og virkning. Senere forfektet Aarbakke at det eksisterte en omgåelsesnorm som påvirket utkommet av avgjørelsene. I dag anvender Høyesterett gjennomskjæringsregelen der skatteplanleggingen har gått for langt og det foreligger omgåelse. Den ulovfestede omgåelsesregel er således et resultat av en nesten hundreårig høyesterettspraksis som startet med vektlegging av økonomiske forhold, en omgåelsesnorm som rettskildefaktor og retningslinje for harmonisering, som endte i en gjennomskjæringsregel.⁴² Jeg vil i punkt 3 gå gjennom vilkårene for gjennomskjæring slik Høyesterett har formulert og utviklet dem. Hvordan rettspraksis og juridisk teori har gjensidig påvirket hverandre i denne utviklingen vil jeg drøfte i punkt 4.

2.2 Behovet for en gjennomskjæringsregel

De hensyn som kan tale for å gripe inn mot omgåelse og således begrunner gjennomskjæringsregelen er hensynet til rettferdighet og effektivitet, herunder nøytralitet.

Om hensynet til rettferdighet kan det anføres at omgåelse av skatteregler er mest aktuelt for de individer eller selskaper med betydelige virksomhets- og kapitalinntekter, samt tilgang til profesjonell hjelp. Aksept av utstrakt skatteplanlegging og anerkjennelse av omgåelse

⁴¹ Punkt 52

⁴² Banoun (2003) s.82

kan sies å gå utover både den vertikale og horisontale rettferdighet i skattesystemet⁴³. Den vertikale rettferdighet blir krenket da skatteplanlegging kan sies å være mest aktuelt for de med høyere inntekt, da omgåelse av skatteregler som oftest blir aktuelt med større beløp og advokathjelp. Dersom en ikke griper inn mot omgåelse vil den etablerte økonomiske skjevhet i samfunnet bare øke ytterligere. Videre vil den horisontale rettferdighet bli krenket da skatteyttere med like stor inntekt bør ha samme skattebyrde uansett hvordan inntekten er sammensatt. Omgåelse dreier seg ofte om å omklassifisere en inntekt fra skattepliktig til skattefri jfr. Rt 1976 s302 (Ragelas).

Hensynet til effektivitet ved utforming av skattereglene kan sies å bygge på den erkjennelse at praktisk talt all beskatning vrir skatteyters økonomiske atferd på en måte som kan sies å være uheldig ut fra en vurdering om hva som er mest effektivt samfunnsøkonomisk⁴⁴. Skatteyster vil som oftest velge det alternativt som er mest lønnsomt for å skaffe seg selv best mulig avkastning og dette vil stå i veien for en god samfunnsmessig ressursutnyttelse. Skattereglene bør utformes slik at de minst mulig påvirker skatteyters disposisjoner for å hindre vridninger og sikre at det samfunnsøkonomiske tapet blir minst mulig. Videre kan hensynet til nøytralitet anses som en presisering av det generelle effektivitetshensyn. Hensynet til nøytralitet vil si at beskatning av ulike former for inntekt bør være mest mulig lik uansett hvilken inntektskilde det er snakk om. På denne måten vil skatteregler minst mulig påvirke den økonomiske atferd og dette kan antas å gi den beste samfunnsmessige avkastning⁴⁵. Gjennomskjæringsregelen kan sies å ivareta hensynet til effektivitet da den setter en stopper for transaksjoner som ikke har noen betydning utenom skattebesparelsen og som kan antas å være motivert ut fra skattebesparelsen. Dette er økonomisk atferd som er påvirket av skattereglene og som bør forhindres for å sikre en god samfunnsmessig ressursutnyttelse.

⁴³ Ibid s.72

⁴⁴ Zimmer (2005) s.31

⁴⁵ Ibid s.33

Hensynet til forutberegnelighet vil si at en skatteyder skal kunne forutsi sin rettsstilling, slik at en til enhver tid vet hvordan en står i forhold til de ulike rettsregler. Ved anvendelse av en gjennomskjæringsregel blir hensynet til forutberegnelighet tilstrekkelig ivaretatt ved å operere med et grunnvilkår knyttet til skattebesparelsen. Da vil disposisjoner som rammes være motivert ut fra ønsket om å spare skatt og allerede ligge i faresonen for gjennomskjæring. Det er antatt at i de tilfeller hvor det er blitt foretatt gjennomskjæring er der disposisjoner klart ligger i faresonen for hva som var akseptert skatteplanlegging. Å gripe inn mot slik planlegging kan ikke sies å gå utover skatteyders evne til å forutberegne sin rettsstilling da omgåelse som regel bare blir konstatert når det er klart at det overveidende motivet for transaksjonen var skattebesparelsen.

Det kan videre diskuteres om gjennomskjæringsregelen likevel vil representerer et forutberegnelighetsproblem for skatteyder da dens rekkevidde er uklar. Det kan her gjøres gjeldende at omgåelsesforsøk ofte vil være skattemessige motiverte transaksjoner som er utformet for å utnytte lovverket og oppnå en skattebesparelse. Innrettelsen er her kalkulert og fortjener dermed ikke noe vern for spekuleringen i hvor grensen for gjennomskjæring går⁴⁶. Etter dette bør ikke hensynet til forutberegnelighet tillegges stor vekt mot gjennomskjæring ved omgåelse.

Innvendinger mot gjennomskjæring kan også sies å være begrunnet i legalitetsprinsippet. Legalitetsprinsippet er i skatteretten formulert som et krav om at beskatning bare skal skje etter at lovgiver har bestemt det. Domstolenes rettsskapende rolle i utviklingen av gjennomskjæringsregel kan i utgangspunktet anses som stridende mot legalitetsprinsippet da den foretar gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag. Høyesteretts tidligste rettsavgjørelser fremstår som avgjørelser basert på tolkning av skatteregler og fastleggelse av faktum til støtte for tolkningen. På bakgrunn av dette kan det anføres at Høyesterett kamuflerte sin rettsanvendelse for å hindre at en kom på kant med legalitetsprinsippet. Senere kommenterte Høyesterett at gjennomskjæringsregelen ikke var i strid med

⁴⁶ Banoun (2003) s.93

legalitetsprinsippet jf Rt 1976 s302 (Ragelas), men da ble gjennomskjæring basert på at det forelå en overordnet norm som rammet omgåelse. Selv om utviklingen av gjennomskjæringsregelen kan anses som problematisk i forholdet til legalitetsprinsippet og kunne vært gjenstand for diskusjon før, er det nå sikker rett at gjennomskjæringsregelen hjemler tilsidesettelse ved omgåelse av skatteregler. Dermed blir de innvendinger en skulle ha mot gjennomskjæring av mindre vekt da gjennomskjæringsregelen er allment kjent, og i en viss grad forutberegnelig, slik at den langt på vei oppfyller de hensyn som bærer legalitetsprinsippet.

3 Den ulovfestede gjennomskjæringsregel

3.1 Fastleggelse av faktum eller rettsanvendelse?

Avgjørelser om gjennomskjæring blir ofte fremstilt som et spørsmål om faktum⁴⁷. Et eksempel på dette er i Rt 1978 s60 Smedstad hvor det sies at ”Som forholdene er i denne sak ser jeg det slik at barna – som formelt satt som innehavere av arealene i 24 timer - i virkeligheten aldri har eid dem. Realiteten er at det var [faren] som solgte til kommunen...”. Det har vært et gjennomgangstema innenfor omgåelsesproblematikken om gjennomskjæring relaterer seg til fastleggelse av innholdet i rettsregler eller fastleggelse av saksforholdet⁴⁸. Det kan her anføres at selv om avgjørelsene framstår som ren fastleggelse av faktum er det rettsanvendelse som finner sted når gjennomskjæring blir foretatt.⁴⁹

Det foreligger et grunnleggende skille i rettsystemet mellom bevisbedømmelse og subsumsjon. Ved bevisbedømmelse fastlegger en hva som har foregått og ved subsumsjon vurderer en det beviste faktum opp mot et juridisk begrep eller skjønnsstema, og foretar en

⁴⁷ Zimmer (2005) s.60

⁴⁸ Banoun (2003) s.263

⁴⁹ Zimmer (2005) s.60

tolkning⁵⁰. Spørsmålet om gjennomskjæringsregelen relaterer seg til faktumfastleggelse oppretter dermed en mellomkategori mellom bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Å operere med en slik mellomkategori har vært begrunnet i at vilkårene i skattereglene i mange tilfeller er rettsforhold. Som Aarbakke påpekte utgjør skatterettsforhold en spesiell type saksforhold hvor formuerettslige grunnsetninger og skattemessige hensyn gjør seg gjeldende⁵¹.

Det var Aarbakke i artikkelen ”Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem” som forfektet at det eksisterte en omgåelsesnorm i norsk rett. Han anførte at selv om rettsavgjørelsene til da virket basert på fastleggelse av faktum, var det reelle hensyn av en generell rekkevidde og en overordnet forståelse av at det eksisterte en alminnelig omgåelsesnorm som begrunnet gjennomskjæring. Denne omgåelsesnormen ble indirekte brukt som et argument for å formulere saksforholdet på en bestemt måte eller for å formulere lovregelen på en bestemt måte⁵². Jussen kan i visse tilfeller være bestemmende for hvordan vi bedømmer faktum, og således presse faktum på en måte slik at et rimelig resultat kan nås, selv om dette ikke fremgår av domsgrunnene. Å presse faktum på denne måten kan sies å være rettsanvendelse da det er begrunnet i reelle hensyn⁵³. Å innrømme tapsfradrag i skattesalgdommene måtte fremstå som lite rimelig når det ikke forelå et reelt tap. Det kan derfor anføres at bakenforliggende reelle hensyn presset på fastleggelsen av faktum til å fastslå at det ikke forelå noe reelt tap. Selv om disse tidlige rettsavgjørelsene og de etterfølgende rettsavgjørelser kan sees på som avgjørelser om ren fastleggelse av faktum kan de også sees på som avgjørelser basert på rettsanvendelse. Det er rettsanvendelse når en ved hjelp av reelle hensyn avgjør hvilken konkret omstendighet som er av relevans ved den skattemessige bedømmelsen⁵⁴. De første dommene om gjennomskjæring kan sees på

⁵⁰ Banoun (2003) s.265

⁵¹ Aarbakke (1970) s.10

⁵² Aarbakke (1970) s.5

⁵³ *Rettskildelære* (2001) s.32

⁵⁴ Zimmer (2001) s.52-62 jfr. Banoun (2003) s.266

som avgjørelser konstruert som en ren fastleggelse av faktum for å tildekke Høyesteretts rettskapning av en regel de fant påkrevd av rimelighetshensyn.

Frederik Zimmer gir uttrykk for at det er rettsanvendelse som forekommer i gjennomskjæringssaker, selv om domspremissene ofte formulerer seg som om det er en vurdering av faktum som skal foretas⁵⁵. Dette er til tross for at han tidligere har uttrykt at gjennomskjæringsregelen også har betydning ved å fastlegge rettsforholdets reelle innhold, dvs. faktum⁵⁶. Bettina Banoun forfektet også tidligere at gjennomskjæringsregelen relaterte seg til faktumfastleggelse⁵⁷. I hennes doktoravhandling ”Omgåelse av skatteregler” endret hun derimot dette synspunktet til rettsanvendelse. Det har skjedd en utvikling i juridisk teori, fra å anse gjennomskjæringsregelen som relatert til faktum, til å anse den som rettsanvendelse.

3.2 Vilkår for gjennomskjæring

3.2.1 Innledning

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel slik den er utviklet i rettspraksis består av et grunnvilkår og en helhetsvurdering for å konstatere omgåelse. Høyesterett slo fast i Rt 2002 s456 (Hydro- Canada) at ”Et grunnvilkår for gjennomskjæring [er] at det hovedsakelige formål med disposisjonen er å spare skatt”. Ønsket om å spare skatt er således et nødvendig vilkår for gjennomskjæring. I Rt 1999 s946 (ABB) sies det at *”gjennomskjæring kan ikke utelukkende foretas fordi en transaksjon er skattemessig motivert”*. Etter dette er formålet med å spare skatt et nødvendig, men ikke et tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring⁵⁸.

⁵⁵ Zimmer (2005) s.60

⁵⁶ Banoun (2003) s.264

⁵⁷ Banoun (1998) s.933

⁵⁸ Zimmer (2005) s.61

Det skal videre foretas en helhetsvurdering, hvor Rt 1999 s946 (ABB) peker på to sentrale vurderingsmomenter. ”Avgjørelsen [om gjennomskjæring skal foretas] beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har utover skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål.”⁵⁹ Dette peker på to kumulative vilkår, kravet til egenverdi ved disposisjonen og kravet til at disposisjonen ikke er stridende mot skattereglenes formål, ofte omtalt som illojalitetsvilkåret⁶⁰. Jeg vil først drøfte gjennomskjæringsregelens oppbygning, deretter grunnvilkåret om å spare skatt og helhetsvurderingen, herunder kravene til egenverdi og illojalitet. Tilslutt vil jeg drøfte tilleggsvilkår for gjennomskjæring der det foreligger flere transaksjoner.

Gjennomskjæring har til nå bare vært gjort av transaksjoner og ikke reelle handlinger⁶¹. I Utv. 2005 s.424 (Trans Ocean) forelå det forsøk på å unngå beskatning. En oljerigg ble slept utenfor Norges grenser og tilbake innen 24 timer. Denne forflytningen skulle i utgangspunktet forhindre skatteplikt. Selv om saken ble løst på annet grunnlag illustrerer den at også faktiske handlinger kan være aktuelle i forhold til beskatning og kan dermed benyttes til omgåelse, selv om det er uklart om det da kan gjennomskjæres.

Selv om like mange hensyn gjør seg gjeldende for å tilsidesette faktiske handlinger og hendelser ut fra gjennomskjæringsbetraktninger, er det bare transaksjoner som har vært gjenstand for gjennomskjæring så langt. Dette blir referert til som et krav om at det foreligger en transaksjon og er ikke videre problematisert i norsk rett⁶². Om regelen skal utvides til å omfatte reelle handlinger er opp til lovgiver eller skattemyndighetene med

⁵⁹ Rt 1999 s946 (ABB) på s.955

⁶⁰ Denne betegnelsen har vært gjenstand for kritikk da den kan gi assosiasjoner i retning av subjektiv klanderverdighet, men Høyesterett har slått fast at vurderingen skal være av objektiv karakter jfr. Rt 1999 s946 (ABB). Se Zimmer (2005) s.64

⁶¹ Banoun (2003) s.299

⁶² Banoun (2003) s.300

Høyesterett som siste instans⁶³. Strengt tatt forutsetter en slik utvidelse av gjennomskjæringsregelens anvendelsesområde at skattemyndighetene legger en slik løsning til grunn ved ligningen, for ellers oppstår det ingen sak for Høyesterett. For den videre diskusjon av vilkår for gjennomskjæring er det forutsatt at det foreligger en eller flere transaksjoner.

3.2.2 Oppbygning: toleddet struktur eller momentstruktur?

I Ot.prp. nr 16 (1991-1992) ble gjennomskjæringsregelen beskrevet slik: ”At en transaksjon har skattemessige virkninger er ikke tilstrekkelig grunn til gjennomskjæring, så lenge disse virkningene inntreffer i samspill med eiermessige, organisatoriske, driftsøkonomiske, markedsmessige ol. virkninger. Først når de skattemessige virkningene blir hovedsaken, kan vilkårene for gjennomskjæring være tilstede. Til syvende og sist blir det spørsmål om en vurdering av om transaksjonene har en viss egenverdi utover det å spare skatt, og om transaksjonene fremtrer som illojale eller urimelige i forhold til skattelovgivningen”⁶⁴. Gjennomskjæringsregelen fremstår her som en toleddet vurdering. Zimmer formulerer seg likt da han uttaler at gjennomskjæringsregelen består av et grunnvilkår og en påfølgende totalvurdering⁶⁵. Banoun gir i sin doktoravhandling ikke uttrykk for at gjennomskjæringsregelen er toleddet, men gjennomgår de momenter som er aktuelle i omgåselsaker.

En toleddet struktur er motsetningen til en helhetsvurdering, som består av flere momenter, og derfor kan omtales som en momentstruktur⁶⁶. Forskjellen mellom disse to vurderingstypene i forhold til gjennomskjæringsregelen er at dersom en foretrekker momentstrukturen fremfor den toleddede strukturen vil dette medføre at grunnvilkåret til

⁶³ En kan her peke på Høyesteretts pragmatiske holdning til rettsspørsmål, for dersom det foreligger en reell handling og sterke hensyn taler for å gi gjennomskjæringsregelen anvendelse, er ikke dette utenkelig.

⁶⁴ Ot.prp. nr 16 (1991-1992) s.41

⁶⁵ Zimmer (2005) s 61-62

⁶⁶ Folkvord (2007) s.293

skattemessig motivasjon eller skattemessig virkning ikke nødvendigvis behøver å være oppfylt da dette inngår i en totalvurdering. Ved å operere med en momentvurderingsbasert gjennomskjæringsregel vil en kunne åpne for å ramme disposisjoner som ikke er gjennomført grunnet skattebesparelsen.

Rettspraksis kan sies å ha gitt uttrykk for begge syn. I Rt 1997 s1580 (Zenith) blir gjennomskjæringsregelen formulert som en helhetsvurdering hvor grunnvilkåret om å spare skatt inngår som et moment. Etter Rt 1999 s946 (ABB) er det nærliggende å anse gjennomskjæringsregelen formulert som en toleddet vurdering, men denne formuleringen har også vært tatt til inntekt for en momentvurdering⁶⁷. I Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) blir gjennomskjæringsregelen formulert som en toleddet vurdering på bakgrunn av den foreliggende rettspraksis. I Rt 2004 s1331 (Aker Maritime) ser det ut som dommen operer med en toleddet vurdering, til tross for at det ser ut som kravet til egenverdi er falt ut av helhetsvurderingen. I påfølgende Rt 2006 s1062 (A-saken), Rt 2006 s1232 (Telenor), Rt 2007 s209 (Hex) og HR-2008-01977-A, avsagt 12.nov 2008 (Reitan) formuleres også gjennomskjæringsregelen som toleddet.

Rt 2002 s456(Hydro-Canada) kan derfor anses som gjennombruddet for en slik formulering av gjennomskjæringsregelen. Etter dette har påfølgende dommer formulert seg lignende, bortsett fra Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen). I Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen) ser det ikke ut som om det opereres med et grunnvilkår overhodet og impliserer dermed at gjennomskjæringsregelen består av en momentvurdering⁶⁸. Formuleringen kan allikevel ikke tillegges stor vekt da dommen tydelig er i mindretall i forhold til de andre nylige avsatte dommer.

Til støtte for å anse gjennomskjæringsregelen som toleddet kan det gjøres gjeldende at det å operere med en toleddet formulering innebærer at et grunnvilkår knyttet til skattebesparelsen må være oppfylt, før en foretar en helhetsvurdering av transaksjonen.

⁶⁷ Folkvord (2007) s.396, Banoun (2003) s.334

⁶⁸ Zimmer (2007) s.6

Ved å operere med et grunnvilkår vil gjennomskjæringsregelen ramme disposisjoner som enten er skattemessig motivert eller har store skattemessige konsekvenser. Dette vil ivareta hensynet til effektivitet, herunder nøytralitet, og i prinsippet danne grunnlaget for en treffsikker regel.

I juridisk teori formulerte Zimmer i sin "Lærebok i skatterett" fra 2005 gjennomskjæringsregelen som toleddet, basert på Rt 1999 s946 (ABB) og Rt 2002 s456 (Hydro-Canada). Dette syn støttes videre av hans artikkel "Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?" fra 2007 hvor han gjør gjeldende at det eksisterer et grunnvilkår som en del av gjennomskjæringsregelens oppbygning som toleddet. En annen sak er at han gjør gjeldende at grunnvilkåret står svakt de lege lata og at rettspraksis bør gå tilbake til å formulere gjennomskjæringsregelen som momentbasert for å lettere ramme omgåelse⁶⁹. Banoun gir uttrykk for at gjennomskjæringsregelen er momentbasert⁷⁰, men dette kan sies å være en konsekvens av at gjennomskjæringsregelens utvikling til toleddet struktur først ble tydeligere etter denne doktoravhandling ble skrevet og kan således ikke tillegges vesentlig vekt.

Etter dette kan det sies at selv om rettspraksis og teori kan sies å ha gitt uttrykk for begge syn tidligere anses gjennomskjæringsregelen nå som bygd opp som en toleddet vurdering. Dette støttes videre av reelle hensyn. Jeg vil derfor i oppgaven behandle vilkårene for gjennomskjæring slik de fremstår etter denne toleddede oppbygning.

⁶⁹ Zimmer (2007) s.1flg.

⁷⁰ Banoun (2003) s.342

3.2.3 Grunnvilkår: Formål å spare skatt

3.2.3.1 Innledning: nødvendig og hovedsakelig

Skattemessig motivasjon er et nødvendig vilkår for gjennomskjæring. Dette er uttrykt senest i Rt 2006 s1232 (Telenor) og Rt 2007 s209 (Hex). I seg selv er det allikevel ikke tilstrekkelig for gjennomskjæring da dette avhenger av den videre helhetsvurderingen.

Grunnvilkåret å spare skatt kan enten formuleres som et krav til en disposisjons formål eller dens virkning. Slik Zimmer formulerer seg må formålet med disposisjonen være å spare skatt. Etter Aarbakke må det foreligge skattemessige virkninger ved disposisjonen⁷¹. Zimmer fokuserer på formålet, mens Aarbakke fokuserer på virkningen. Lignings-ABC formulerer grunnvilkåret som knyttet til skatteyters formål⁷².

Uansett hvilket vurderingstema en velger må formålet med å spare skatt eller den skattemessige virkningen være hovedsakelig. Dette vil si at et overveiende motiv for skattebesparelsen eller en overveiende skattemessig virkning ved disposisjonen må foreligge for at grunnvilkåret skal være oppfylt. Et overveiende motiv eller en overveiende virkning vil si at skattebesparelsen må ha vært den viktigste motivasjonsfaktor eller konsekvens ved en disposisjon. Andre formål og virkninger som kan representere egenverdi må dermed vurderes ut fra hvor viktige de er sammenlignet med skattebesparelsen. Dette er senest kommet til uttrykk i Rt 2002 s456 (Hydro-Canada), Rt 2006 s1232 (Telenor) og Rt 2007 s207 (Hex).

Zimmer skriver i sin "Lærebok i skatterett" fra 2005 at normalt blir spørsmål om omgåelse bare reist i saker hvor det er på det rene at hovedformålet med disposisjonen var å spare skatt, slik at dette grunnvilkåret volder normalt få problemer i praksis.⁷³ På grunnlag av de nyeste dommene fra Høyesterett skifter han imidlertid standpunkt. Han hevder at

⁷¹ Zimmer (2005) s.61, Ot.prp. nr 16(1991-1192) s.41

⁷² Lignings-ABC (2007-2008) s.1063

⁷³ Zimmer (2005) s.62

grunnvilkåret står svakt de lege lata på grunn av dens subjektive utforming i Rt 2006 s1232 (Telenor) og at gjennomskjæringsregelen bør utformes som en momentvurdering. Han gjør videre gjeldende at det ikke er for sent å bevege seg bort fra grunnvilkåret som et vilkår for gjennomskjæring, samtidig som han reiser spørsmålet om det bør foretas en lovfesting for å avklare rettstilstanden⁷⁴.

Grunnvilkåret om å spare skatt må avgrenses til å gjelde norsk skatt. Utenlandsk skatt faller utenfor og blir dermed et spørsmål om egenverdi. Dette syn støttes av flertallet i Rt 2002 s456 (Hydro Canada), hvor dansk skattebesparelse ble antatt å utgjøre et ikke-skattemessig formål.

3.2.3.2 Utvikling i rettspraksis

Første gang Høyesterett uttalte at skattemessig motivasjon var av betydning ved den skattemessige bedømmelse av en transaksjon var i Rt 1925 s475 (Kallevig). Det forelå to separate tilfeller av aksjetransaksjoner hvor det ble foretatt salg og gjenkjøp av samme type aksjer innenfor et kort tidsrom. Det ble forsøkt å få fradrag for tapet ved realisasjon, da aksjene hadde tapt seg vesentlig i verdi. Høyesterett så i begge tilfellene salget og gjenkjøpet i sammenheng, slik at det ikke forelå realisasjon og dermed ingen rett til fradrag for tapet⁷⁵. Om salget og gjenkjøpet ble det uttalt at ”Den eneste hensikt som har latt seg påvise fra disse transaksjoner, været å oppnå skattelettelse... og denne hensikt vil ikke være ligningsvesenet uvedkommende”⁷⁶. En tolkning av denne uttalelsen er at skattemessig motivasjon er et relevant moment ved vurderingen om det foreligger forsøk på omgåelse av skatteregler for å oppnå skattebesparelse⁷⁷. I Rt 1971 s264 (Kielland) blir det videre sagt om tilordning at ”dersom ordningen er motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å

⁷⁴ Zimmer (2007) s.1-13

⁷⁵ Banoun (2003) s.127

⁷⁶ Rt 1925 s473 (Kallevig) s.473

⁷⁷ Banoun tolker dette som et uttrykk for egenverdi, men jeg ser på denne uttalelsen som et uttrykk for en bedømmelse av det skattemessige motivet ved en transaksjon, samtidig som den åpner for en diskusjon av en transaksjons egenverdi.

spare skatt” ville dette være av betydning for hvem inntekten skulle tilordnes, og beskattes hos.

I Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) ble det sagt at rettspraksis tidligere hadde oppstilt et grunnvilkår som var nødvendig for gjennomskjæring. Dette var oppfylt dersom det hovedsakelige formålet med disposisjonen var å spare skatt, med henvisning til Rt 1997 s1580 (Zenith), Rt 1998 s1764 (Wisth og Finnøy), Rt 1998 s1771 (Essem), Rt 1998 s1779 (INA), Rt 1999 s946 (ABB), Rt 1999 s1347 (Øverbye) og Rt 2000 s1865 (Nygård). Det kan anføres at formuleringen av gjennomskjæringsregelen i Rt 1999 s946 (ABB) inneholdt et slikt grunnvilkår da det ble sagt ”Gjennomskjæring kan ikke utelukkende foretas fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering...” Denne formulering har imidlertid også vært tatt til inntekt for at gjennomskjæringsregelen er en momentvurdering der formålet med å spare skatt bare er et moment⁷⁸. I Rt 1997 s1580 (Zenith) ble det uttalt at skattemessig motivasjon var av betydning, men gjennomskjæringsregelen ble videre anvendt som en helhetsvurdering. Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) bygget etter dette grunnvilkåret på en noe uklar rettspraksis. Allikevel formulerte Rt 2004 s1331 (Aker Maritime) gjennomskjæringsregelen som en toleddet vurdering, med et grunnvilkår om skattemessig motivasjon, og styrket dermed oppfatningen om at gjennomskjæringsregelen inneholdt et slikt grunnvilkår. Grunnvilkåret for gjennomskjæring følges videre opp i Rt 2006 s1032 (A-saken), Rt 2006 s1232 (Telenor), Rt 2007 s209 (Hex) og HR-2008-01977-A, avsagt 12.nov 2008 (Reitan). Til tross for at formuleringen av grunnvilkåret bygget på et uklart grunnlag i Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) er det i dag klart at rettspraksis har utviklet et grunnvilkår knyttet til skattebesparelsen.

⁷⁸ Folkvord (2007) s.296

3.2.3.3 Formål og virkning

Grunnvilkåret å spare skatt kan sies å referere til to forskjellige sider av en transaksjon. Enten ved at hovedformålet med en transaksjon er å spare skatt eller at en transaksjon har skattemessige virkninger. Det første referer således til den skattemessige motivasjonen, mens det andre referer til den skattemessige konsekvensen. Zimmer uttaler at dersom en skal foreta gjennomskjæring må hovedformålet med disposisjonen være å spare skatt⁷⁹. Fokuset hans er derfor om det foreligger skattemessig motivasjon ved en transaksjon. Når Aarbakke sammenfattet rettstilstanden i 1991 la han vekt på transaksjonens virkninger. Han uttalte at dersom ”en transaksjon har skattemessige *virkninger* er ikke det tilstrekkelig grunn til gjennomskjæring, så lenge disse *virkningene* inntreffer i samspill med eiermessige, organisatoriske, driftsøkonomiske, markedsmessige og lignende *virkninger*. Først når de skattemessige *virkningene* var hovedsaken, kunne vilkårene for gjennomskjæring være tilstede”(min uthevelse)⁸⁰. Aarbakke refererte her til gjennomskjæringsregelens vurderingstema som knyttet til transaksjonens virkning og ikke dens formål. Ved å gjøre dette rettet han oppmerksomheten mot transaksjonens virkning ved spørsmål om gjennomskjæring. Etter dette kan vurderingen av grunnvilkåret knyttes både til dens formål og dens virkning.

Dette følges opp i de nyeste avsagte dommene fra Høyesterett. I Rt 2006 s1062 (A-saken) blir det sagt at gjennomskjæring ikke utelukkende kan begrunnes i at transaksjonen er skattemessig motivert. Dersom ”de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken kan det være grunnlag for gjennomskjæring”. Grunnvilkåret blir her knyttet til begge fremgangsmåter. I Rt 2006 s1232 (Telenor) blir grunnvilkåret knyttet til disposisjonens formål og dette følges opp i Rt 2007 s209 (Hex).

⁷⁹ Zimmer (2005) s.61

⁸⁰ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s.41

Et fokus på skatteyters formål vil ramme de disposisjoner som er begrunnet i skattemessige hensyn. Å fokusere på en disposisjons virkninger kan sies i utgangspunktet sies å svekke hensynet til forutberegnelighet, da dette medfører at disposisjoner som ikke er skattemessig motiverte kan rammes. En kan her ramme disposisjoner selv om en ikke kan påvise det nødvendige formål. Det kan anføres at dersom en disposisjon har store skattemessige konsekvenser er dette en sterk presumpsjon på at det eksisterer et formål knyttet til skattebesparelse. Det kan vanskelig tenkes at en transaksjon blir vurdert uten at de store skatterettslige virkningene blir vurdert. Etter dette blir hensynet til forutberegnelighet ivaretatt selv om en vurderer en transaksjons formål. Ved å fokusere på en disposisjons virkninger kan en ramme disposisjoner hvor det ikke er mulig å bevise formålet. I tillegg vil en disposisjons virkninger være egnet til å finne formålet da der er lett objektive målbare. Ved å benytte virkningene på denne måten blir vurderingen etter grunnvilkåret av mer objektiv karakter.

Avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90 rammer overføring av skatteposisjoner der det overveiende *motivet* ved transaksjonen er skattebesparelsen. Det sentrale vurderingstema er skatteyters motiv og dette skal vurderes objektivt⁸¹.

Avskjæringsbestemmelsen kan sies å fremstå som klarere enn gjennomskjæringsregelen ved at fokuset ikke er delt mellom formål og virkning ved en transaksjon, men at formålet er avgjørende. At rettspraksis ikke er entydig i hvorvidt det er formålet eller virkningen som er avgjørende ved vurderingen av grunnvilkåret kan sees på som en svakhet, da dette åpner opp for spørsmål om hva som er avgjørende. På den andre siden vil et slikt fleksibelt vurderingstema kunne være fordelaktig da en kan benytte den fremgangsmåte som egner seg best i hvert enkelt omgåelsestilfelle for å lettere ramme omgåelse.

3.2.3.4 Vurderingens karakter

I Rt 1999 s946 (ABB) ble det sagt at vurderingstemaet etter gjennomskjæringsregelen er objektiv. Aarbakke skrev i sitt lovforslag at vurderingen etter gjennomskjæringsregelen

⁸¹ Ot.prp. nr 1 (2004-2005) s.82

skal foretas på forholdene slik de objektivt sett fremtrer⁸². En står i utgangspunktet ovenfor et objektiv vurderingstema. I forhold til grunnvilkåret å spare skatt er det noe usikkert hvilken betydning subjektive forhold har ved vurderingen.

Dersom en skiller mellom en transaksjons formål og virkning, kan karakteren av vurderingen være noe differensiert. En transaksjons formål kan enten forstås som skatteyters subjektive motivasjon med transaksjonen eller som det formål rettsanvenderen tilskriver transaksjonen ut fra objektive momenter. En transaksjons virkning er den objektive effekten av transaksjonene⁸³. Dersom en fokuserer på en transaksjons virkning slik Aarbakke gjør, vil vurderingen være klart objektiv. Dersom en fokuserer på en transaksjons formål vil subjektive momenter være av betydning ved vurderingen og en står da ovenfor en vurdering av subjektiv karakter eller en vurdering av objektiv karakter med subjektive momenter.

I Lignings-ABC blir det på bakgrunn av Rt 2006 s1232 (Telenor) sagt at formålet med disposisjonen må vurderes ut fra det som må antas at skatteyder hovedsakelig har vektlagt. Dette skal gjøre på bakgrunn av de samlede opplysninger som foreligger i saken⁸⁴. En står da etter Lignings-ABC ovenfor en vurdering av objektiv karakter, med subjektive momenter. Vektlegging av denne uttalelsen må skje med forsiktighet da Lignings-ABC er kjent for å ikke utrykke tvil om de emner den behandler. I dette tilfellet er tvilen knyttet til nylige uttalelser i Rt 2006 s1232 (Telenor) om skatteyters subjektive motiv.

I Rt 2006 s1232 (Telenor) blir utgangspunktet om at vurderingen etter gjennomskjæringsregelen er objektiv fraveket når det sies at karakteren av vurderingen ikke er objektiv, men at det er ”avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på”.⁸⁵ Kravet om skattemessig motivasjon skal her vurderes subjektivt. Dette gjelder dog med

⁸² Ot.prp. nr 16(1991-1992) s.41

⁸³ Banoun (2003) s.307

⁸⁴ *Lignings-ABC* (2007-2008) s.1068

⁸⁵ Avsnitt 50

begrensinger, da det er videre sies at dette ikke betyr at ”den begrunnelse skatteyder har gitt for disposisjonen uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skatteyder sparer skatt, og at denne skattebesparelsen er av noe omfang, er dette en sterk presumpsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skatteyder å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor”⁸⁶.

Rt 2006 s1232 (Telenor) gir etter dette en anvisning på en subjektiv vurdering av grunnvilkåret om formålet å spare skatt. Avgjørelsen formulerer videre en bevisbyrderregel for skatteyder dersom det foreligger en sterk presumpsjon for at skattemotivasjonen var det viktigste ved disposisjonen. I Rt 2007 s209 (Hex) blir formuleringen om bevisbyrde og vurderingens subjektive karakter fulgt opp, men vurderingen er mer objektivt preget. Etter Rt 2007 s209 (Hex) skal det ved vurderingen av den skattemessige motivasjonen tas utgangspunkt i disposisjonens virkninger sammenholdt med andre virkninger og fra dette slutte hva som var den overveiende motivasjonsfaktoren for skatteyteren. En skal her slutte ut fra virkningene av en transaksjon for å finne dens formål. Dersom det overveiende motivet for disposisjonen er skattebesparelsen vil grunnvilkåret for gjennomskjæring være oppfylt⁸⁷. Virkningen ved transaksjonen blir her brukt som middel for å finne formålet med disposisjonen og ved at disse anvendes for å finne formålet får vurderingen et mer objektivt preg. Anvisningen på en subjektiv vurdering av grunnvilkåret står i sterk motstrid til utsagn i Rt 1999 s946 (ABB) hvor det blir slått fast at gjennomskjæringsregelens vilkår skal vurderes objektivt, samt hva som tidligere er antatt i juridisk teori.

Før Rt 2006 s1232 (Telenor) var det ikke nødvendigvis motstridende å formulere grunnvilkåret enten med fokus på disposisjonens formål eller virkning siden dette skulle være gjenstand for en objektiv vurdering. Dette ble uttrykt blant annet av mindretallet i Rt

⁸⁶ Avsnitt 51

⁸⁷ Avsnitt 41

2002 s456 (Hydro-Canada). Dersom formålet med en disposisjon skal vurderes subjektivt vil vurderingens karakter være forskjellig avhengig av hvilken fremgangsmåte en velger. Hvis en fokuserer på formålet vil skatteyters subjektive motivasjon være av betydning, mens hvis en fokuserer på en transaksjons virkning vil vurderingen være mer objektivt preget da en legger vekt på forholdene slik de fremstår for omverdenen. Høyesteretts utsagn i Rt 2006 s1232 (Telenor) reiser derfor uklarhet om skatteyters subjektive motivasjon og dens betydning for vurderingen etter grunnvilkåret.

3.2.3.5 Kritikk av grunnvilkåret

Selv om høyesterettsdommene fra 2006 etterlater noe tvil om hva vurderingstemaet i gjennomskjæringsreglen er, kan Rt 2006 s1232 (Telenor), med påfølgende Rt 2007 s209 (Hex) sees på som det sikreste uttrykk for gjeldende rett. Disse dommene opererer med et grunnvilkår knyttet til skattebesparelsen. Det er naturlig å stille et krav om at enten formålet eller virkningen ved en disposisjon er å spare skatt da gjennomskjæringsreglen er utviklet for å ramme skatteplanlegging som har gått for langt. Det ligger i selve ordet ”skatteplanlegging” at man har planlagt en transaksjon med den hensikt å oppnå en skattebesparelse. Ved å operere med et slikt vilkår skulle man i utgangspunktet ha en treffsikker regel⁸⁸. Det kan allikevel spørres om bruken av et slikt grunnvilkår utgjør en god regel og det er særlig skatteyters subjektive formål etter Rt 2006 s1232 (Telenor) som kan diskuteres⁸⁹.

I Rt 2006 s1232 (Telenor) ble grunnvilkåret om å spare skatt formulert som et subjektivt vurderingstema og Høyesterett kom i dette tilfellet frem til at grunnvilkåret ikke var oppfylt. Avgjørende for resultatet var at det i et notat av 16.des 2001 var redegjort for det planlagte salget av aksjene uten å ta hensyn til den skattemessige siden av dette. To dager senere, den 18.des ble det skattemessige aspektet vurdert i et nytt notat, hvor advokaten konkluderer med at det ikke er grunnlag for gjennomskjæring. Tre dager senere blir aksjene

⁸⁸ Zimmer (2007) s.8

⁸⁹ L.c.

solgt. Høyesterett mente her at grunnvilkåret om å spare skatt ikke var oppfylt da Telenor ble orientert om de skattemessige konsekvensene ved salget først etter at salget var foreslått på grunnlag av andre virkningen redegjort for i notatet av 16.des⁹⁰. At skattebesparelsen her ikke ble vurdert til å være hovedsakelig kan sies å være en litt naiv antagelse, da aksjene som ble solgt var verdsatt til 5,6 milliarder norske kroner og ville utløse et tapsfradrag på 2,41 milliarder kroner. En måtte kunne regne med at et stort konsern som Telenor ville vurdert de skattemessige virkningene av disposisjonen før i siste liten. Om det skulle forholde seg slik Høyesterett legger til grunn er det forbausende at Telenor har klart seg så bra som det gjør⁹¹.

Den vurdering av grunnvilkåret som Rt 2006 s1232 (Telenor) gir anvisning på er bekymringsfull. Den åpner for at skatteyder ved å tilrettelegge sin dokumentasjon, med fokus på de ikke-skattemessige sidene ved disposisjonen og samtidig fjerne de skattemessige vurderingene av transaksjonen, lettere kan tilpasse seg gjennomskjæringsregelen og omgå denne. Det kan her anføres at den bevisbedømmelsen Høyesterett her foretar er en smule naiv. Det er lite trolig at en ved slik disposisjon ikke har vurdert de skatterettslige aspektene et par dager før gjennomføring. En konsekvens av den bevisbedømmelse Høyesterett her legger til grunn er at gjennomskjæringsregelen vil utgjøre et svakt vern mot omgåelse hvis det går an å tilpasse sine beviser på denne måten og dermed lettere omgå gjennomskjæringsregelen⁹².

3.2.4 Helhetsvurdering

Dersom grunnvilkåret om skattemessig motivasjon er oppfylt, avhenger det av den videre helhetsvurderingen av disposisjonen om det er grunnlag for å foreta gjennomskjæring.

Rt 1999 s946 (ABB) pekte på to momenter i denne vurderingen, kravet til egenverdi og kravet til illojalitet. Dette følges opp i Rt 2007 s209 (Hex) hvor det uttales at ” *For at*

⁹⁰ Avsnitt 52

⁹¹ Zimmer (2007) s.9

⁹² L.c.

gjennomskjæring skal foretas, kreves det i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder foretningmessig egenverdi), skatteyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonene til grunn for beskatning”⁹³. Kravet til egenverdi sikter til i hvilken grad rettsforholdet har vesentlige andre virkninger enn de skatterettslige og kravet til illojalitet sikter til i hvilken utstrekning innrømmelsen av skattefordelen ville være i strid med skattereglenes formål.⁹⁴

Kravet til egenverdi og kravet til lojalitet er kumulative. Siden det her foreligger en totalvurdering er det naturlig å trekke den konklusjon at egenverdien og illojalitet er relative størrelser til hverandre. Zimmer støtter dette syn han uttrykker at dersom det foreligger en strid med skattelovens formål og jo sterkere denne er, desto mer må det kreves av egenverdien for at transaksjonen skal holde, og omvendt⁹⁵. Banoun skriver i sin doktoravhandling at dersom innslaget av illojalitet ved en disposisjon er fremtredende vil kravet til egenverdi kunne senkes og omvendt⁹⁶. Et eksempel på dette er omgåelse knyttet til de nå opphevede delingsreglene. I Rt 1998 s.1779 (INA) var det ikke illojalt å tilpasse seg en kvantitativ terskel som hadde stor betydning for beskatning ved å selge seg ned, da denne transaksjonen hadde tilstrekkelig egenverdi. I Rt 1998 s.1764 (Wisth og Finnøy), Rt 1998 s.1771 (Essem) og Rt 2007 s.209 (Hex) forlås det derimot ingen egenverdi ved transaksjonene og kryssbytte ble ansett for å være en illojal tilpasning til skattereglene om deling.

⁹³ Avsnitt 39, med henvisning til Rt 2006 s.1232 (Telenor) avsnitt 47

⁹⁴ Zimmer (2005) s.62

⁹⁵ Ibid s.63

⁹⁶ Banoun (2003) s.321

3.2.5 Kravet til egenverdi

3.2.5.1 Innhold

Kravet til egenverdi referer til om en transaksjon har tilstrekkelig egenverdi hvis en ser bort fra de skattemessige implikasjonene. Egenverdien sikter således til de ikke-skattemessige formål og virkninger som er knyttet til transaksjonen, først og fremst de forretningsmessige. Hvis disse overstiger et minimum vil det normalt ikke ligge til rette for å konstatere omgåelse og foreta gjennomskjæring⁹⁷.

Kravet til egenverdi ble først formulert av Kvisli i 1962. Han mente at for å foreta gjennomskjæring ville *”Det ... neppe i noen tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangementet være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.”*⁹⁸

I Ot.prp. nr 16 (1991-1992) sier Aarbakke at en transaksjons skattemessige *virksomheter* ikke er tilstrekkelig for å gjennomskjære, så lenge de virker sammen med andre eiermessige, organisatoriske, driftsøkonomiske, markedsmessige og andre lignende *virksomheter*. Det er først når de skattemessige virksomhetene blir hovedsaken det kan være grunnlag for gjennomskjæring, avhengig av de andre vilkårene⁹⁹. Han foretar her en oppstilling av relevante virksomheter av transaksjoner som kan utgjøre egenverdi ved en transaksjon. Videre vurderer han egenverdien til en transaksjon ved å se på dens virksomheter, i motsetning til Kvisli som fokusere på formålet. I likhet med vurderingen av grunnvilkåret er både formålet og virksomheten ved en transaksjon av betydning ved egenverdivurderingen.

⁹⁷ *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s.56

⁹⁸ Kvisli (1962) s.109

⁹⁹ Ot.prp. nr 16 (1991-1992) s.41

3.2.5.2 Utvikling i rettspraksis

Det første uttrykk for et egenverdikrav i norsk rett kan sies å være Rt 1925 s472 (Kallevig)¹⁰⁰. Det eneste påviste motivet for transaksjonen var skattebesparelsen som kunne oppnås. Utover skattebesparelsen hadde transaksjonen ingen hensikt og i tråd med Kvislis senere formulering ville transaksjonen vært formålsløs dersom en fjernet skatteformålet. Hvis en ser på virkningene slik Aarbakke gjør ville skattebesparelsen være den eneste virkningen. Disposisjonen i Rt 1925 s472 (Kallevig) oppfylte dermed verkens datidens oppfatning om krav til egenverdi ved transaksjoner eller slik vi formulerer det nå. Banoun mener også i sin avhandling at Rt 1925 s472 (Kallevig) kan sees på som et tidlig uttrykk for egenverdikravet da domspremissene sier at den eneste hensikt som kunne påvises ved transaksjonen var skattebesparelsen¹⁰¹.

I en lignende dom angående skattesalg kan en finne spor av at kravet til en egenverdi ved en transaksjon følges opp. I Rt 1927 s386 (Bryn) foreligger det uttalelser om skattebesparelsen som kan tolkes slik at gjennomskjæring kunne blitt forhindret dersom Bryn hadde kommet med bevis på at transaksjonen hadde enn viss egenverdi¹⁰². I den siste dom om skattesalg Rt 1928 s495 (Finne) ble fradrag godtatt da skatteyder kom med bevis om at dobbeltransaksjonen ikke var planlagt, men at gjenkjøpet bygde på en ny beslutning pga nye optimistiske uttalelser om markedet¹⁰³. Avgjørende for fradragsnektelse i Rt 1927 s386 (Bryn), var i likhet med Rt 1925 s472 (Kallevig) at dobbeltransaksjonen fant sted nært i tid og det var planlagt på forhånd. Dette har en side til sammenhengsbetraktninger som jeg skal drøfte i punkt 3.2.7.

¹⁰⁰ Jeg anser denne dom for å gi en pekepinn til at både kravet om skattemessig motivasjon da den sier at den skattemessige hensikt er relevant, og kravet til egenverdi da skattehensikten var den eneste hensikt som kunne påvises ved transaksjonen.

¹⁰¹ Banoun (2003) s.298

¹⁰² ibid s.129

¹⁰³ For kritikk av dommen se Banoun (2003) s.130

I Rt 1966 s1189 (Vestlandske Vassdrag) gav Høyesterett sin tilslutning til Kvislis formulering av kravet til egenverdi. Det ble her sagt at det ikke var tvil om at skattemessige overveielser spilte en motiverende rolle og siterte Kvislis formulering av kravet til egenverdi. Det var av vesentlig betydning at salget ikke hadde noen egenverdi bortsett fra skattefordelen. I Rt 1976 s302 (Ragelas) ble kravet til egenverdi knyttet til om transaksjonen hadde en økonomisk realitet utover skattebesparelsen.

I Rt 1997 s1580 (Zenith) (4-1) ble kravet til egenverdi formulert som et krav til at en transaksjon hadde en viss foretningmessig verdi utenom de skattemessige fordelene¹⁰⁴. I Rt 1998 s1771 (Essem) og Rt 1998 s1764 (Wisth og Finnøy) ble spørsmålet om egenverdi knyttet til hvorledes krysseie av aksjene hadde økonomisk realitet utover skattespørsmål¹⁰⁵. Kravet om at en transaksjon må ha en egenverdi sett bort ifra skattebesparelsen har også etter dette blitt fulgt opp i en rekke dommer, inkludert de nyeste avgjørelsene fra Høyesterett jfr. Rt 2006 s1232 (Telenor), Rt 2006 s1032 (A-saken), Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen), Rt 2007 s209 (Hex) og HR-2008-01977-A, avsagt 12.nov 2008 (Reitan).

3.2.5.3 Tilstrekkelig egenverdi

Kvislis tese om egenverdi forteller at det kreves en *viss* egenverdi ved en transaksjon for at den skal stå seg mot gjennomskjæring. Dette gir ingen rettledning i hvilken grad av egenverdi som kreves, dvs. hva som utgjør tilstrekkelig egenverdi ved en transaksjon. Det er antatt at egenverdien med dens ikke-skattemessige formål og virkninger ikke behøver å være de vesentligste eller like viktig som de skattemessige for å unngå gjennomskjæring. Lavere grad en dette kan aksepteres¹⁰⁶.

¹⁰⁴Rt 1997 s1580(Zenith) på s.1586

¹⁰⁵Matre (1999) s.38

¹⁰⁶Zimmer (2005) s.56

Aarbakke formulerer kravet til egenverdien slik at dersom transaksjonen har ikke-uvesentlige reelle virkninger kan den legges til grunn¹⁰⁷. Banoun uttaler også at egenverdikravet kan formuleres som ikke-uvesentlig, da Kvislis formulering til en viss egenverdi kan være villedende eller uheldig¹⁰⁸.

Det kan anføres at kravet til egenverdi er relativt i forhold til skattebesparelsen. Dersom skattebesparelsen er betydelig kreves det mer av egenverdien enn der skattebesparelsen er relativt liten. Den første som forfektet at egenverdien var relativ var Sven Rune Greni i ”Overdragelse av aktiva mellom aksjeselskap og aksjonær- noen tilordningsspørsmål”. Han mente at når domstolene tar stilling til om en transaksjon er hovedsakelig skattemessig motivert vil vurderingen preges av hvor åpenbare de skattemessige fordelene er¹⁰⁹. Det stilles derfor strengere krav til egenverdien hvis en transaksjon fremstår som kunstig og kun utgjør en skattebesparelse, enn der transaksjonen fremstår som mer normal med andre formål og virkninger enn bare skattebesparelsen.

Rt 1997 s1580 (Zenith) (4-1) kan sies å sette kravet til egenverdi meget lavt da et selskap som ble solgt hadde driftsmidler i form av en tomt. Dette utgjorde 2 % av kjøpesummen, mens resten var knyttet til ubenyttede skatteposisjoner¹¹⁰. Skattefordelen kan her sies å være betydelig i forhold til andre aktiva. Av betydning i egenverdivurderingen var det at selskapet eide en tomt av ”ikke ubetydelig verdi” og at selskapet hadde vært virksomt inntil noen måneder før salget og denne aktiviteten ble tatt opp senere¹¹¹. Avgjørelser ser ikke ut som den foretar en relativ bedømmelse av de skattemessige forhold i forhold til de ikke-skattemessige forhold ved vurderingen av egenverdien. Dommen ser ut til ensidig fokusere på tomtens verdi uavhengig av skattefordelen¹¹². Den terskel for egenverdikravet som her

¹⁰⁷ Aarbakke (1998) s.139

¹⁰⁸ Banoun (2003) s.321

¹⁰⁹ Greni (1995) s.26

¹¹⁰ Zimmer (1998) s.195, Banoun (1998) s.164

¹¹¹ Zimmer (2005) s.70

¹¹² Banoun (2003) s.320

ble oppstilt kan derfor sies å være for lav, og det kan antas at det kreves mer enn dette for å konstatere tilstrekkelig egenverdi.

I Rt 2006 s1232 (Telenor) forelå det et aksjesalg som utløste et krav om fradrag på hele 2,41 mrd. kroner, det største beløpet som noen gang har vært gjenstand for en skattesak i det norske rettsystem. Gjennomskjæring ble ikke foretatt da Høyesterett mente at disposisjonen hadde tilstrekkelig egenverdi utover skattebesparelsen grunnet selskapsrettslige forhold¹¹³. Avgjørelsen kan sies å reise spørsmål om egenverdien er relativ til skattebesparelsen. Selve beløpet burde være en sterk presumpsjon for at kravet til egenverdi ikke var oppfylt. Videre har selskapsrettslige forhold blitt tillagt liten vekt i rettspraksis før, da kravet til egenverdi også forholder seg til hvilke ikke-skattemessige forhold som er relevante. Økonomiske og foretningmessige forhold har i rettspraksis ofte blitt tillagt vekt ved egenverdivurderingen jfr. for eksempel Rt 1997 s1580 (Zenith) og Rt 1976 s302 (Ragelas)¹¹⁴.

Kravet til egenverdi bør uansett ut fra den foreliggende rettspraksis praktiseres på en fleksibel måte. Det er vanskelig å trekke klare retningslinjer ut fra rettspraksis om hva som utgjør tilstrekkelig egenverdi. Det kan anføres at terskelkravet vil variere både i forhold til skattebesparelsen og hvilke ikke-skatterettslige forhold som er aktuelle¹¹⁵. Det må foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, men samtidig vil transaksjoner som fremstår som kunstige vil være lettere å skjære igjennom da en her vil kreve mer av egenverdien, enn ved transaksjoner som fremstår som mer normale.

3.2.5.4 Relevante formål og virkninger

Det kan stilles spørsmål om hvilke ikke skattemessige formål og virkninger ved en transaksjon som kan sies å tilfredsstille kravet til egenverdi ved en transaksjon. Det kan

¹¹³ Zimmer (2007) s.3

¹¹⁴ Banoun (2003) s.321

¹¹⁵ L.c.

anføres at det ikke bare er de positive formål og virkninger som er av betydning for egenverdien. De negative virkningene vil også være relevante og dermed være gjenstand for en egenverdivurdering¹¹⁶. Dette synet støttes av Rt 1976 s1317 (Harnoll). Her hadde skatteyder innrettet seg slik at han ikke skattet av tomtsalg fordi han overførte dette til sine barn ved hans død. Høyesterett la her vekt på at selv om Harnoll unnslopp skatten hadde denne transaksjonen også betydning for han. Han ville aldri få tilgang på pengene selv og dette var en ikke skattemessig negativ virkning som var nok til å konstatere egenverdi ved transaksjonen.

Synspunktet om at negative virkninger er av betydning ved egenverdivurderingen følges opp i Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) (3-2) hvor flertallet uttrykker at ønskede virkninger må tillegges større vekt enn de virkninger som virker som en ulempe. Dette tilsier at positive virkninger har større betydning ved egenverdivurderingen enn negative virkningene. Dette kan sies å være en naturlig konsekvens av at de negative virkninger kan være både uønskede eller uforutsette. Uønskede virkninger kan tale for gjennomskjæring da de kan være tatt med på kjøpet for å oppnå skattebesparelsen. At en transaksjon har uforutsette negative virkninger vil ikke endre det synspunkt at transaksjonen kun ble utført for å oppnå en skattebesparelse.. Folkvord støtter dette når han sier at ”dersom de ikke-skatterettslige virkningene var uønskede, taler ikke disse imot, men for gjennomskjæring”¹¹⁷.

Negative virkninger kan være en pekepinn på et sterkt formål og taler dermed for at det foreligger skattemessig motivasjon. Disposisjonen gjennomføres til tross for de uheldige negative virkningene. Slike negative virkninger taler dermed for at det foreligger et sterkt skattemotiv. På den andre siden vil negative virkninger kunne tillegges vekt ved egenverdivurderingen, men etter Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) bør slike virkninger tillegges mindre vekt enn de positive virkninger, og får da mindre betydning.

¹¹⁶ Zimmer (2005) s.62

¹¹⁷ Folkvord (2006) s.427

Videre bør de uønskede eller negative virkninger være av en viss størrelse for at de i det hele tatt skal være av betydning. Dersom de er av formell art eller lite tyngende taler dette for å ikke tillegge dem betydning. Dette synspunkt støttes av Rt 1994 s912 (Hovda) hvor det ble fremhevet at slike virkninger ikke har ”vesentlig reell betydning”. Mindretallet i Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) mente at handelspolitiske formål og virkninger var av liten vekt i motsetning til flertallet. I Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen) ble ulempen ved rentekostnader som en del av virkningen av en disposisjon ikke tillagt vekt ved egenverdivurderingen.

Videre kan det reises spørsmål om hvilke positive ikke-skattemessige formål og virkninger som er relevante i forhold til egenverdikravet. Forretningsmessige formål og virkninger kan sies å utgjøre kjernen i kravet til egenverdi¹¹⁸. Forretningsmessige forhold kan videre deles inn i ulike grupper. Aarbakke nevner eiermessige, organisatoriske, driftsøkonomiske og markedsmessige virkninger som relevante i forhold til egenverdien¹¹⁹. Banoun nevner videre selskapsrettslige og offentligrettslige forhold. I Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) uttaler flertallet at utenlandsk skattebesparelse kan anses som en bedriftsøkonomisk virkning i relasjon til egenverdien.

Ikke-skattemessige forhold er terminologisk et vidt begrep og omfatter mer enn bare forretningsmessige forhold. I norsk rettpraksis har fokuset på egenverdi vært sentrert rundt økonomiske og foretningsmessige forhold. Selskapsrettslige forhold har også vært av betydning, men blitt tillagt liten vekt, i likhet med regnskapsmessige forhold¹²⁰. Det kan antas at ikke-skattemessige forhold i videre forstand kan sies å være relevante, men av liten vekt¹²¹. Det foreligger med andre ord ingen absolutt grense for hvilke forhold som kan anses som relevante i forhold til egenverdien. Det kan derimot anføres at jo lengre en beveger seg bort fra kjernen av økonomiske av forretningsmessige forhold, desto mindre vekt vil slike forhold tillegges. Ved egenverdivurderingen vil skattebesparelsen være relativ

¹¹⁸ Banoun (2003) s.315

¹¹⁹ Ot.prp. nr.16 (1991-1992) s.41

¹²⁰ Rt 1999 s946 (ABB)

¹²¹ Banoun (2003) s.315

til de ikke-skattemessige forhold, slik at de må ha nok vekt i forhold til skattebesparelsen for å hindre gjennomskjæring. Der en beveger seg lengre bort fra kjernen av egenverdikravet desto mindre vekt har slike forhold og skattebesparelsen vil da antagelig være av så stor betydning at tilstrekkelig egenverdi ikke kan konstateres.

Uansett hvilke relevante formål og virkninger ved transaksjonen som tilfredsstiller kravet til egenverdi er dette avhenging av en helhetsvurdering, der det foretas en avveining mellom de skattemessige forhold og de ikke-skattemessige forhold i hvert enkelt tilfelle.

3.2.5.5 Vurderingens karakter

Kvislis formulering av kravet til egenverdi er kritisert for å være upresis i forhold til betydningen av skatteyters subjektive forhold¹²². Om skatteyters subjektive hensikt uttaler Aarbakke at det i praksis ikke er blitt lagt noen større vekt på dette, men at det er blitt foretatt en vurdering av forholdene slik de objektivt fremtrer¹²³. Vurderingen av egenverdien er derfor i utgangspunktet objektiv. Når man skal vurdere det forretningsmessige formål og effekt ved en transaksjon sett bort i fra de skattemessige aspektene vil vurderingen blir gjort ut fra det transaksjonen slik den objektivt fremstår¹²⁴. At helhetsvurderingen skal være objektiv er uttrykkelig sagt i Rt 1999 s.946 (ABB). Både formålet og virkningen ved transaksjonen vil være av betydning for egenverdien. Dette delte fokuset er likt som ved vurderingen av grunnvilkåret. De samme synspunkter som kan anføres i forhold til grunnvilkårets karakter i punkt 3.2.3.4 vil da også gjelde her.

3.2.5.6 Sammenligning med avskjæringsbestemmelsen i sktl § 14-90

Gjennomskjæringsreglene er utviklet gjennom rettspraksis og disse avgjørelsene kan deles inn i ulike grupper etter ulike karakteristikk. En viktig gruppe av disse rettsavgjørelser

¹²² Zimmer (1997) s.1

¹²³ Ot.prp. nr 16 (1991-1992) s.41

¹²⁴ Banoun (2002) s.503

gjaldt overføring av skatteposisjoner. En del av disse tilfellene er nå regulert av den spesielle avskjæringsbestemmelsen i skattelovens § 14-90¹²⁵.

Avskjæringsbestemmelsen ble lovfestet for å gi likningsmyndighetene et bedre forsvar mot omgåelse av skatteposisjoner ved fusjon og fisjon¹²⁶. Ved en sammenligning mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og den lovfestede avskjæringsbestemmelse er den sentrale forskjellen mellom disse to hvilken egenverdi som må konstateres for at en transaksjon kan settes tilside. Etter avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90 kan en transaksjon rammes der egenverdien utgjøre mindre enn 50 % av begrunnelsen, mens den først kan rammes etter den ulovfestede regel der den er vesentlig mindre¹²⁷. Det kreves en større egenverdi ved transaksjonen ved forhold som er regulert av avskjæringsbestemmelsen enn de som er regulert av gjennomskjæringsregelen.

Begrunnelsen for denne endringen ligger i hensynet til bevisbedømmelse. Før lovendringen var det ved fusjon og fisjon vanskelig for ligningsmyndighetene å bevise at skattemotivet var enerådende eller nærmest enerådende ved en transaksjon, og dermed uten tilstrekkelig egenverdi¹²⁸. Lovfestingen hevet terskelen for egenverdien og reparerte dermed et vanskelig bevisbyrdespørsmål i forhold til fusjon og fisjon. Dette ble gjort for å lettere ramme omgåelse enn det som var mulig etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

3.2.5.7 Når skal egenverdien vurderes?

Det er omstendighetene på transaksjonstidspunktet som skal vurderes. Dette støttes av Rt 1997 s1580 (Zenith) hvor det blir uttalt at egenverdien skal vurderes med utgangspunktet i situasjonen på transaksjonstidspunktet.

¹²⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s.57

¹²⁶ Ot.prp. nr 1 (2004-2005) s.84

¹²⁷ *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s.58

¹²⁸ Ot.prp. nr 71 (1995-96) s.30

Ved vurdering av egenverdien vil det være et skille mellom forutsetningene på transaksjonstidspunktet og de reelle virkninger. Det kan stilles spørsmål om en skal legge til grunn det som faktisk har skjedd eller intensjonen på transaksjonstidspunktet, eventuelt begge deler. Hugo Matre antar her at det er mest naturlig å legge vekt på partenes intensjoner ved egenverdivurderingen på bakgrunn av reelle hensyn¹²⁹. Dette kan være hensiktsmessige da uforutsette virkninger kan inntreffe og i utgangspunktet danne grunnlag for egenverdi. Da partenes intensjoner kun var å spare skatt ville det vært lite rimelig om slike uforutsette virkninger skulle bli tillagt vekt og således hindre gjennomskjæring.

Høyesterett vektla etterfølgende forhold blant annet i Rt 1995 s638 (Skau og Gundersen), Rt 1997 s1580 (Zenith) og Rt 1998 s1771 (Essem). Det kan være nærliggende å anse vurderingen av de etterfølgende forhold i disse sakene som bevismomenter for forholdene slik den fremsto på transaksjonstidspunktet. Det foreligger en rekke saker hvor etterfølgende omstendigheter ikke er trukket fram, slik at det er ikke sikkert at etterfølgende forhold i seg selv er av betydning¹³⁰. Etter dette er det anledning til å vektlegge forhold etter transaksjonstidspunktet, men dette bør begrenses til de tilfeller der etterfølgende forhold kan belyse forholdet på transaksjonstidspunktet¹³¹.

3.2.5.8 Egenverdi og skattemessig motivasjon: relative størrelser?

Dersom en anser gjennomskjæringsregelen som en momentvurdering vil disse vilkårene være relative til hverandre. Dersom en anser gjennomskjæringsregelen som toleddet må grunnvilkåret være oppfylt, før en foretar helhetsvurderingen der kravet til egenverdi er et moment. En slik oppdeling av vurderingen kan i seg selv tale for at disse to vilkårene ikke relative til hverandre. Det kan her anføres at til tross for en slik inndeling er kravet til egenverdi og skattemessige motivasjon relative til hverandre.

¹²⁹ Matre (1999) s.42

¹³⁰ Folkvord (2006) s.439

¹³¹ Banoun (2003) s.304

Grunnvilkåret utgjør her en terskel, der formålet eller virkningen ved skattebesparelsen må være hovedsakelig. Ikke-skatterettslige forhold vil her være av betydning for å avgjøre hva som var hovedformålet jfr. Rt 2006 s1232 (Telenor). Dersom grunnvilkåret er oppfylt skal en så vurdere egenverdien. Her vil de ikke-skatterettslige forhold avveies i forhold til skattebesparelse, for å avgjøre om egenverdien likevel er tilstrekkelig. Det foretas dermed først vurdering om hovedformålet er skattebesparelse og en påfølgende vurdering om transaksjonen allikevel kan sies å ha andre formål og virkninger som utgjør tilstrekkelig egenverdi i forhold til skattebesparelsen. Dette gjøres i HR-2008-01977-A, avsagt 12.nov 2008 (Reitan) der det konstateres at skattebesparelsen må ha vært av betydning, men at disposisjonen allikevel hadde tilstrekkelig egenverdi.

3.2.6 Kravet til illojalitet

3.2.6.1 Innhold

Det andre vilkåret i helhetsvurderingen er i hvilken grad transaksjonen fremtrer som stridende mot den aktuelle skatteregelens formål eller det grunnlag den bygger på. Dette refereres ofte til som illojalitetsvurderingen. Å bruke betegnelsen illojalitet kan være villedende. For det første har skatteyter ikke en alminnelig plikt til å innrette sine transaksjoner slik at skattereglenes formål blir tilfredstilt¹³². For det andre kan betegnelsen gi assosiasjoner i retning av et subjektivt klanderverdig forhold¹³³. Allikevel blir betegnelsen opprettholdt i juridisk teori og av Høyesterett. Det er klart at illojalitetsvurderingen er av objektiv karakter jf Rt 1999 s946 (ABB)

Da gjennomskjæringsregelen ble forsøkt lovfestet formulerte Aarbakke et utkast til lovbestemmelse. ”4. Hvis den hovedsakelige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonene angår, kan denne reduksjon ikke kreves når dette ville være urimelig ut fra

¹³² Zimmer (1997) s.1

¹³³ Zimmer (2005) s.64

det grunnlag som skattelovgivningen bygger på”¹³⁴. Her ble bruken av ordet ”urimelig” ansett for vidtgående i forhold til gjeldende rett, for til da var betegnelsen illojal brukt. Det er fremdeles usikkert om betegnelsen ”urimelig” har dekning i gjeldende rett¹³⁵.

Ved illojalitetsvurderingen skal formålet og virkningene av en transaksjon vurderes opp mot den aktuelle lovbestemmelse. Dersom disposisjonen strider mot formålet og de hensyn som ligger bak regelen er kravet til illojal oppfylt. I dette ligger det en indre motstrid. Det grunnlag som skattelovgivningen bygger på kan sies å være sammensatt av en rekke ulike hensyn og prinsipper som ikke alltid er forenlige og drar i ulik retning. Hele skattelovgivningen er bygd på kryssende hensyn, som til tider kommer på kant med hverandre¹³⁶. Illojalitet i forhold til en lovbestemmelse vil være avhengig av hvilken transaksjon som foreligger, da ulike hensyn vil gjøre seg gjeldende avhengig av hvordan transaksjonen berører lovbestemmelsen

I Rt 1997 s1580 (Zenith) (4-1) ble det sagt om illojalitetsvurderingen at det måtte foreligge en åpenbar motstrid mellom en transaksjons virkning og formålet med den aktuelle lovbestemmelsen før en kunne foreta gjennomskjæring. Her kan det anføres at kravet til illojalitet er relativt i forhold til kravet til egenverdi. Konsekvensen av dette er at dersom kravet til egenverdi klart ikke er oppfylt, kan det kreves mindre av kravet til illojalitet for å foreta gjennomskjæring. Dette behøver med andre ord ikke å foreligge ”åpenbar motstrid” med en lovbestemmelse og en transaksjon for at den kan anses som illojal. Rt 1997 s1580 (Zenith) kan derfor sies å gi uttrykk for en for streng oppfatning av gjeldende rett.

3.2.6.2 Utvikling i rettspraksis

Forløperen til kravet om illojalitet kan sies å være der Høyesterett tidligere konstaterte at det forelå uakseptabel omgåelse av skatteregler. I Rt 1978 s60 (Smestad) ble det sagt at å

¹³⁴ Ot.prp. nr16 (1991-92) s.46.

¹³⁵ Zimmer (2005) s.64

¹³⁶ Løchen (1998) s.385

benytte et unødvendig mellomledd for å komme utenom reglene om gevinstbeskatning måtte betegnes som en uakseptabel omgåelse. Dette ble fulgt opp i Rt 1982 s789 (Torkildsen).

Det var først etter Ot.prp. nr 16 (1991-1992) at formuleringen illojalitet ble brukt. I Rt 1994 s492 (Railo) ble det fremhevet at illojalitetssynspunkter ikke kunne lede til gjennomskjæring i denne saken. I Rt 1994 s499 (Gokstad) ble det uttalt at ved bedømmelse av beskatning kunne en se bort ifra illojale transaksjoner¹³⁷.

I Rt 1994 s912 (Hovda) ble gjennomskjæring foretatt der transaksjonen etter en samlet vurdering fremsto som skattemessig illojal i forhold til formålet bak reglene om utbyttebeskatning. Høyesterett knyttet her vurderingen til transaksjonens formål. I Rt 1999 s946 (ABB) følges illojalitetsformulering opp, men denne gang knyttet til transaksjonens virkning. I likhet med de andre vilkår for gjennomskjæring er både formålet og virkningene ved en transaksjon aktuelle ved vurdering om illojalitet. Kravet til illojalitet er fulgt opp i Rt 2006 s1232 (Telenor), Rt 2006 s1032 (A-saken), Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen). Rt 2007 s209 (Hex) og HR-2008-01977-A, avsagt 12.nov 2008 (Reitan).

3.2.6.3 Avgrensing mot kvantitative tilpasninger

Om en disposisjon er i strid med skattereglenes formål må avgrenses mot terskeeffekten. Skatteyder kan innrette seg etter skattereglene og slik skatteplanlegging er i utgangspunktet legitimt. Der skattelovgivningen opererer med firkantede regler må man ofte legge til grunn at lovgiver har akseptert at skatteyder legger seg nær opp til den grense regelen oppstiller. Dette kalles "terskeeffekten". Disposisjoner som legger seg opp til en terskel på denne måten er ikke nødvendigvis gjenstand for gjennomskjæring, selv om de i utgangspunktet virker i strid med regelens formål. Hvis loven har utformet en retts teknisk skarp firkantet regel som ikke alltid vil treffe etter formålet, kan ikke dette rettes på ved å foreta gjennomskjæring jfr. Rt 1998 s1779 (INA). Det er ikke illojalt å legge seg nær den

¹³⁷ Banoun (2003) s.330

terskelen loven oppstiller¹³⁸. Derimot er det illojalt å foreta et kryssbytte med aksjer for å komme under terskelen, der kryssbyttet ikke har egenverdi jf Rt 1998 s1764 (Wisth og Finnøy), Rt 1998 s1771 (Essem) og Rt 2007 s209 (Hex)

3.2.7 Sammenhengsbetraktninger: tilleggsvilkår ved flere transaksjoner

Ofte innebærer skatteplanlegging en kjede av transaksjoner¹³⁹. Gjennomskjæring har i rettspraksis ofte omhandlet tilfeller hvor det foreligger flere transaksjoner for å unngå skatteplikt, slik at hele opplegget virker kunstig og kun begrunnet ut fra skattebesparelseshensyn. Sammenhengsbetraktninger ved flere transaksjoner er derfor høyst relevant ved gjennomskjæring ut fra den foreliggende rettspraksis.

For det første kan det spørres om sammenhengsbetraktninger er en del av gjennomskjæringsregelen slik den fremstår i dag, eller om de opererer som et selvstendig tolkningsprinsipp for etablering av skatteplikt. I Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) var sammenhengsbetraktninger skilt ut som et eget punkt i forslaget til lovtekst for å ramme omgåelse. Tidligere var det uttalt av Løchen at ved bruk av gjennomskjæringsregelen eksisterte det intet behov for sammenhengsbetraktninger da transaksjoner via mellomledd kunne løses ved hjelp av et realitetsprinsipp, alminnelig bevisbedømmelse og avtaletolkning¹⁴⁰.

I dag er det klart at sammenhengsbetraktninger blir anvendt som en del av gjennomskjæringsregelen. Denne tolkningen støttes av en rekke dommer for eksempel Rt 1925 s472 (Kallevig), Rt 1976 s302 (Ragelas), Rt 1978 s60 (Smestad), Rt 1994 s499

¹³⁸ Dette syn støttes av Zimmer (1997) s.2 hvor han sier at ” *der lovgiver med åpne øyne har valgt firkantede regler og dermed prioritert klarhet fremfor konkret rimelighet, kan man ikke ut fra gjennomskjæringsbetraktninger gi seg til å tolke vekk lovens firkantede regler*”.

¹³⁹ Zimmer (2005) s.65

¹⁴⁰ Løchen (1971) s.433

(Gokstad), Rt 1998 s1771 (Essem) og Rt 1998 s1764 (Wisth og Finnøy)¹⁴¹. Rt 1925 s472 (Kallevig) og Rt 1927 s386 (Bryn) markerte begynnelsen på sammenhengsbetraktninger da de uttrykte det syn at det var transaksjonenes realitet, inkludert deres sammenheng som var gjenstand for vurdering og ikke hver transaksjons for seg selv.

Banoun skiller i sin doktoravhandling mellom to typer tilfeller der det er behov for sammenhengsbetraktninger. I de sirkulære tilfeller foreligger det for eksempel aksjesalg via et mellomledd og tilbake til opprinnelige eier. De første eksempler fra rettspraksis på dette er Rt 1925 s472 (Kallevig) og Rt 1927 s386 (Bryn). Lineære transaksjoner foreligger der salget går fra den opprinnelige eier, via et mellomledd, til en ny eier. Eksempler fra rettspraksis på dette er Rt 1978 s60 (Smestad) og Rt 1982 s789 (Torkildsen), Rt 1976 s302 (Ragelas), Rt 1971 s264 (Kielland), Rt 1994 s499 (Gokstad) og Rt 2006 s1062 (A-saken). De lineære transaksjoner kan enten klassifiseres som spørsmål om tilordning slik Aarbakke gjør, eller som salg via mellomledd og dividendestripping slik Banoun gjør¹⁴².

Sammenhengsbetraktninger vil i tillegg gjøre seg gjeldende ved tilfeller av kryssseie, se Rt 1998 s1771 (Essem), Rt 1998 s1764 (Wisth og Finnøy) og Rt 2007 s209 (Hex).

Når flere transaksjoner er gjenstand for spørsmål om gjennomskjæring vil det dukke opp noen særskilte spørsmål. Dette kan sees på som tilleggsvilkår under gjennomskjæringsregelen når det foreligger flere transaksjoner i et omgåelsestilfelle.

For det første må det avklares hva som skal til for at flere transaksjoner skal kunne anses for å være sammenhengende. I Ot.prp. nr 16 (1991-1992) ble punkt 2 i lovforslaget om vilkår for sammenhengsbetraktninger formulert slik:” Når det er *en innbyrdes sammenheng* mellom flere forhold eller transaksjoner, skal disse behandles som en enhet i forhold til skattelovgivningen”(min uthevelse). Denne formulering ble kritisert for å være uklar, da den ga liten anvisning på hva som utgjorde en innbyrdes sammenheng¹⁴³. En må derfor gå

¹⁴¹ Banoun (2003) s.323

¹⁴² L.c.

¹⁴³ Ibid. s.324

til rettspraksis for å se hvilke momenter som er blitt tillagt vekt for å se flere transaksjoner i sammenheng ved spørsmål om beskatning.

De første tilfeller av sirkulære transaksjoner var Rt 1925 s472 (Kallevig) og Rt 1927 s386 (Bryn). Av domspremissene går det frem at det var avgjørende for skatteplikten at salget og gjenkjøpet i begge sakene var planlagt på forhånd. Planleggingsmomentet var etter dette et sentralt moment for å kunne se flere transaksjoner i sammenheng ved gjennomskjæring. Dette ble senere fulgt opp Rt 1976 s302 (Ragelas), Rt 1982 s789 (Torkildsen), Rt 2002 s798 (Nordea) og Rt 2004 s1331 (Aker Maritime). Etter dette kan en gjøre gjeldende at ved transaksjonsserier stilles det ofte et krav til planlegging dersom sammenhengsbetraktninger skal kunne anvendes¹⁴⁴.

Det kan så spørres hvilken grad av planlegging som kreves og hvordan dette gjennomføres i praksis. Etter et obiter dictum i Rt 1993 s173 (Phønix) var det ikke var avgjørende at den andre påfølgende transaksjonen var usikker da den første ble gjennomført, hvis en fremdeles la til rette for det. Det kan derfor sies at å legge til rette for en transaksjon eller å holde mulighetene åpne for en videre transaksjon er det samme som å planlegge når det er snakk om sammenhengsbetraktninger. I Rt 1994 s499 (Gokstad) ble det videre konstatert at dersom det forelå høy sannsynlighet for videresalg ved det opprinnelige salg, og dette ble gjennomført innen en måned, var dette nok til å se transaksjonene i sammenheng. Av betydning her var nok det relativt korte tidsperspektivet.

Planleggingsmomentet virker således sammen med tidsmomentet ved sammenhengsbetraktninger¹⁴⁵. Rt 1994 s492 (Railo) er et eksempel på når sammenhengsbetraktninger ikke kan anvendes. Faktum bygger på at det forelå en ny beslutning og at transaksjonen ikke var planlagt på forhånd. Av betydning er også tidsperspektivet. Det gikk hele ni måneder fra den første transaksjonen til den neste ble utført og det er rimelig å anta at det ikke var planlagt på forhånd. Banoun skriver i sin

¹⁴⁴ L.c.

¹⁴⁵ Se for eksempel også Rt 1978 s60 (Smestad) og Rt 1982 s495 (Torkildsen).

doktoravhandling at planlegging og tidsmomentet tillegges vekt ved sammenhengsvurderingen. Jeg vil anføre at tidsmomentet også anvendes som en pekepinn på hvor planlagt transaksjonsrekken var. Der transaksjonene ble gjennomført raskt kan det sies å foreligge en sterk presumpsjon på en planlagt transaksjonsserie, se for eksempel Rt 1925 s472 (Kallevig) og Rt 1927 s386 (Bryn) der dette ble gjennomført på et par dager. På samme måte talte tidsrommet på ni måneder i Rt 1994 s492 (Railo) imot en forhåndsplanlagt transaksjonsserie som kunne sees i sammenheng. Uansett er det på bakgrunn av dette rettskildemateriale naturlig å anta at dersom flere transaksjoner skal anses som sammenhengende og behandles som en enhet må transaksjonsserien være planlagt, gjennomføres relativt raskt og ha en stor sannsynlighet for gjennomføring¹⁴⁶.

Dersom det foreligger en sammenhengende transaksjonsserie må det stilles spørsmål om gjennomskjæringsreglens innhold skal vurderes i forhold til hver transaksjon eller om vurderingen skal knyttes til hele transaksjonsrekken¹⁴⁷. I Rt 1976 s302 (Ragelas) ble det slått fast at hele transaksjonsrekken kan behandles i sammenheng. Vurderingen etter gjennomskjæringsregelen skal etter dette knyttes til hele konstruksjonen av transaksjonene, og ikke bare dens enkelte deler.

Andre avgjørelser som viser at transaksjonsrekken skal vurderes som en enhet dersom det er tilstrekkelig sammenheng er Rt 1978 s60 (Smestad) og Rt 1982 s789 (Torkildsen). Her baserte Høyesterett beskatningen på at hele transaksjonsrekken utgjorde en omgåelsessituasjon grunnet dens konstruksjon, selv om dens enkelte deler var uangripelig.

Når det er klart at vurderingen etter gjennomskjæringsregelen er knyttet til hele transaksjonsserien som en enhet hvis det foreligger tilstrekkelig sammenheng er det viktig å kommentere egenverdivurdering. Denne vil få en ulik form ettersom det foreligger enten en sirkulær transaksjon eller en lineær transaksjon¹⁴⁸. Ved en sirkulær transaksjon, som i

¹⁴⁶ Banoun (2003) s.326

¹⁴⁷ Zimmer (2005) s.65

¹⁴⁸ Banoun (2003) s.324

for eksempel Rt 1925 s472 (Kallevig) og Rt 1927 s386 (Bryn), blir spørsmålet om transaksjonsserien har tilstrekkelig egenverdi. Det vil si hvilken betydning det har å ikke eie det en selger og kjøper tilbake i et visst tidsrom. Dersom den eneste følgen av den sirkulære transaksjonen er en skattebesparelse oppfyller forholdet ikke kravet til egenverdi. Det er verdt å merke seg at vurderingen om egenverdien er avhengig av det objektet man selger og kjøper tilbake. Visse finansielle instrumenter, for eksempel aksjer, kan ha en slik verdisvingning at det kunne representere en tilstrekkelig egenverdi dersom en ikke eide denne aksjen i et gitt tidsrom. Egenverdivurdering er som sådan knyttet til transaksjonene som en enhet, og ikke til dens enkelte deler som ved lineære transaksjonsrekker.

Ved lineære transaksjonsrekker vil egenverdivurderingen være knyttet til den enkelte transaksjonen som utløser skattefordelen og om denne transaksjonen har tilstrekkelig egenverdi. Eksempler på dette er Rt 1978 s60 (Smedstad), Rt 1982 s789 (Torkildsen) og Rt 1994 s499 (Gokstad). Det innskutte mellomleddet måtte ha en tilstrekkelig ikke-skattemessig virkning eller formål for å unngå gjennomskjæring¹⁴⁹. Rt 2004 s1331 (Aker Maritime) slår her fast at gjennomskjæring kan foretas der unødvendige forretningsmessige transaksjoner er skutt inn i transaksjonsrekken, selv om kjeden ellers er uangripelig¹⁵⁰.

3.3 Virkninger av gjennomskjæring

Gjennomskjæring innebærer at transaksjoner gis andre skattemessige virkninger enn det transaksjonens parter hadde gjort gjeldende.¹⁵¹ Det etableres enten skatteplikt for en transaksjon som tilsynelatende ikke omfattes av noen aktuell regel eller det nektes fradrag for noe som tilsynelatende var omfattet av en aktuell regel¹⁵². Det sees dermed i utgangspunktet bort fra det element i transaksjonene som ikke har noe formål utover det

¹⁴⁹ Ibid s.302

¹⁵⁰ Zimmer (2005) s.66

¹⁵¹ Ot.prp. nr 16 (1991-1992) s.43

¹⁵² Se Rt 2006 s1199 Nagell Eriksen

skattemessige, mens transaksjonen for øvrig anses som gjennomført¹⁵³. Transaksjonenes sivilrettslige eksistens eller innholdet berøres i utgangspunktet ikke av skatterettslig gjennomskjæring, løsningen beror på privatrettslige regler.¹⁵⁴

Det kan foretas både hel og delvis gjennomskjæring jf. Rt 1997 s1580 (Zenith). I Rt 2002 s1865 (Nygård) aksepterte Høyesterett en selskapsdannelse og virksomhetsoverdragelse, men foretok gjennomskjæring av et avskrivningsgrunnlag.

4 Samspillet mellom rett praksis og juridisk teori

4.1 Innledning

Gjennomskjæringsreglen er utvilsomt et produkt av samspill mellom retts praksis og teori. Jeg skal her redegjøre for den gjensidige påvirkningen mellom rett praksis og juridisk teori, både ved utviklingen av gjennomskjæringsreglen og ved utviklingen av dens enkelte vilkår. Denne gjennomgangen tar ikke sikte på å være utømmende, men heller vise noen tilfeller av det samspillet som har funnet sted.

4.2 Utviklingen av en gjennomskjæringsregel

Det første viktige bidraget fra juridisk teori i utviklingen av gjennomskjæringsreglen kan sies å være Kvislis egenverditese fra 1962. En kan trygt hevde at denne formulering er en av de mest siterte i norsk skatterett¹⁵⁵. Før Kvislis formulering av egenverditesen kunne de avgjørelsene som vi i dag ser på som begynnelsen av gjennomskjæringslæren, sees på som basert på fortolkning av den enkelte lovtekst og en presentasjon av faktum slik at nektelse av en skattefordel fremkom som naturlig. Dette var basert på tanken om at det forelå en

¹⁵³ Ot.prp. nr 71 (1995-1996) s.27

¹⁵⁴ Ot.prp.nr 16 (1991-1992) s.41

¹⁵⁵ Gjems-Onstad (2003) s.72

overordnet norm som tilsa at den økonomiske realitet skulle tillegges vekt ved bedømmelse av en transaksjon. Den første dom om gjennomskjæring etter at Kvislis hypotese ble fremsatt, Rt 1966 s1189 (Vestlandske Vassdrag) siterte Kvislis kravet til egenverdi ved nektelsen av en skattefordel og gav dermed sin tilslutning til denne formulering. Det var etter dette at både juridisk teori begynte å utvikle en gjennomskjæringslære ved omgåelse av skatteregler.

Aarbakke påpekte i "Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem" fra 1970 at gjennomskjæring helt klart var basert på en overordnet norm. Siden 1920 årene hadde Høyesterett etablert skatteplikt for forhold som tilsynelatende ikke var omfattet av den aktuelle regel. Denne praksis ble utviklet fra et område til et annet uten å formulere en generell regel om gjennomskjæring på skatterettens område, hvor avgjørelsene var basert på reelle hensyn av generell rekkevidde og en forståelse av at det i norsk rett gjaldt en alminnelig omgåelsesnorm¹⁵⁶. Dette var også et viktig bidrag for å formulere en alminnelig gjennomskjæringsregel.

Tilslutt kan Ot.prp. nr 16 (1991-1992) nevnes som et ytterligere viktig bidrag fra juridisk teori ved utviklingen av en gjennomskjæringsregel. Jeg anser dette lovforarbeidet som juridisk teori da det kan betraktes som Aarbakkes syn på gjennomskjæringsregelen slik den til da var utviklet i rettspraksis. Han foretok her en oppsummering av slik han oppfattet rettpraksis og formulerte et lovforslag som også har preget utviklingen av gjennomskjæringsregelen. Det var først etter lovforslaget at gjennomskjæringsregelen ble omtalt som en regel. I Aarbakkes første artikkel formulerte han gjennomskjæringsnormen som en momentvurdering, hvor en skatteyters hensikt var uten betydning. I forslaget til lovfesting formulerte han gjennomskjæringsregel som en toleddet vurdering. Dette endrede synspunkt kan enten forklares med at rettspraksis ga grunnlag for en slik tolkning eller ved at en toleddet vurdering hadde mer for seg. Etter lovforslaget har rettspraksis beveget seg mer i retning av en toleddet vurdering enn en momentvurdering, selv om dette også kan

¹⁵⁶ Rt 2006 s1199 Nagell-Eriksen

fremstå som mer eller mindre usikkert. Her ser en hvordan juridisk teori og rettspresis har utviklet gjennomskjæringsregelen i samspill med hverandre.

4.3 Å spare skatt

Aarbakke uttalte i sin artikkel fra 1970 at den rettspraksis som forelå før 1920 viste liten tilbøyelighet til å tillegge hensikten ved en disposisjon avgjørende betydning, men etter dette ble hensikten betydelig fremhevet. Med Rt 1963 s478 Siraco anså Aarbakke spørsmålet som avklart det var klart at hensikten her ikke hadde noen betydning¹⁵⁷. Om disposisjonen var helt eller overveiende bestemt av skattemessige hensyn ble det uttalt at ”dette moment er irrelevant, og avgjørelsen må bero på den objektive bedømmelsen av transaksjonen på grunnlag av de faktiske forhold”. Høyesterett la her en objektiv norm til grunn. Aarbakke støttet sin tolkning på at hensikten var av ingen betydning fordi skatteplanlegging var akseptert og derfor var subjektive forhold ikke av betydning.

Til tross for dette synspunkt fortsatte rettspraksis å videreutvikle kravet til formål ved disposisjonen. I Rt 1971 s264 (Kielland) fremholdt Høyesterett at det var avgjørende at ordningen var motivert helt eller hovedsakelige ved ønsket om å spare skatt. I Rt 1999 s946 (ABB) ble skattemessige fremhevet som av betydning. I Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) ble den foreliggende rettspraksis anført som begrunnelse på at det forelå et grunnvilkår knyttet til formålet ved disposisjonen. Dette synspunkt ble støttet av Zimmer i han ”Lærebok i skatterett” fra 2005. Grunnvilkåret har etter dette blitt fulgt opp i rettspraksis jfr. Rt 2004 s1331 (Aker Maritime), Rt 2006 s1232 (Telenor), Rt 2006 s1032 (A-saken), Rt 2007 s209 (Hex) og HR-2008-01977-A, avsagt 12.nov 2008 (Reitan). Dette viser hvordan rettspraksis har utviklet grunnvilkåret og senere fått støtte i juridisk teori.

På grunnlag av de siste dommer fra 2006 og 2007 anfører nå Zimmer at grunnvilkåret står svakt de lege lata og at Høyesterett bør justere utviklingen av gjennomskjæringsregelen

¹⁵⁷ Aarbakke (1970) s.6

tilbake til en momentbasert vurdering¹⁵⁸. Folkvord anfører derimot at grunnvilkåret står sterkt i norsk rett¹⁵⁹. Rett før innlevering av denne oppgave avsa Høyesterett HR-2008-01977-A, avsagt 12.nov 2008 (Reitan). Her blir gjennomskjæringsregelen klart formulert som en toleddet vurdering med et grunnvilkår, selv om den videre drøftelse av gjennomskjæring er knapp. Det kan derfor virke som om Høyesterett ikke vil bevege seg tilbake til en gjennomskjæringsregelen utformet som en momentvurdering og heller styrker grunnvilkåret og regelens toleddede oppbygningen.

4.4 Kravet til egenverdi

Kvisli baserte sin hypotese om egenverdi på grunnlag av en rekke dommer, blant annet Rt 1925 s472 (Kallevig), Rt 1927 s386 (Bryn) og Rt 1961 s1195(Kollbjørg). Han mente at det forelå et press på skattereglene for å motvirke skatteyters ønske om å slippe billigst mulig unna¹⁶⁰. Dersom en transaksjon med skattefordel skulle innrømmes måtte den ha en egenverdi i seg selv, dersom en så bort fra skatteformålet.

Da Aarbakke utformet sitt lovforlag i Ot.prp. nr 16 (1991-1992) refererte han til kravet om egenverdi som en økonomisk virkningstest og satte dermed fokus på en disposisjons virkning¹⁶¹. I Rt 1994 s912 (Hovda) uttalte førstvoterende at en transaksjon kunne settes tilside dersom ”den ikke har noen *økonomisk betydning* for skatteyter utover skattebesparelsen”(min uthevelse). Kravet til en transaksjons egenverdi ble her uttrykt som et krav til økonomisk realitet og dermed synes Kvislis egenverdiformulering å være utviklet til et krav om økonomisk betydning ved transaksjonen for at den skulle holde. Senere ble dette egenverdikravet knyttet til forretningsmessige begrunnelser jfr. Rt 1997 s1580 (Zenith).

¹⁵⁸ Zimmer (2007) s.1 flg.

¹⁵⁹ Folkvord (2007) s.293 flg.

¹⁶⁰ Kvisli (1962) s.101

¹⁶¹ Banoun (1998) s.926

I dag bruker Høyesterett egenverdiformuleringen ved vurderingen om en transaksjon har andre skattemessige formål og virkninger enn bare skattebesparelsen jfr. Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen) og Rt 2007 s209 (Hex). At kravet til egenverdi fremdeles er i behold kan en også utlede av juridisk teori. Banoun bruker i sin doktoravhandling ”Omgåelse av skattereglene” Kvislis formulering av kravet til egenverdi som en del av sammenfatningen av gjennomskjæringsregelen. Det ser dermed ut som om egenverdiformuleringen lever i beste velgående i norsk skatterett¹⁶².

4.5 Kravet til illojalitet

I Aarbakkens artikkel ”Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem” presenterte han sin illojalitetsnorm. Han uttalte her at ”omgåelse foreligger når rettsanvenderen ved en foreløpig betraktning opplever forholdet mellom et saksforhold og en lovregel slik, at den som er interessert i saksforholdet, ville oppnå en fordel dersom forholdet mellom saksforholdet og lovregelen ble opprettholdt, *og at det ville være en illojal utnyttelse av lovregelen å la ham oppnå denne fordel* (min uthevelse)¹⁶³. Han slo her fast at det forelå en omgåelsesnorm som besto av at ”man i rettsanvendelsen skal prøve om de skattepliktiges utnyttelse av skattelovgivningen er lojal”¹⁶⁴.

At en disposisjon er i strid med de hensyn som begrunner lovregelen går i dag under betegnelsen illojalitetsvurderingen. På 1970-tallet avsa Høyesterett en rekke dommer hvor det ble konstatert uakseptable omgåelse av skatteregler, se for eksempel Rt 1978 s60 (Smedstad) og Rt 1982 s789 (Torkildsen). Begrepet *uakseptabel* kan sees på som en forløper til illojalitetsformuleringen¹⁶⁵. Høyesterett ga sin tilslutning illojalitetsformuleringen i Rt 1994 s492 (Railo) hvor det ble spurt om en kunne utføre beskatning ”ved bruk av lojalitetssynspunkter”. Dette ble så fulgt opp i Rt 1994 s499

¹⁶² Gjems-Onstad (2003) s.73

¹⁶³ Aarbakke (1970) s.7

¹⁶⁴ *ibid* s.24

¹⁶⁵ Banoun (2003) s.330

(Gokstad) hvor det ble uttrykt at de forelå praksis å se bort fra disposisjoner som var ”illojale”. Illojalitetsformuleringen har etter dette blitt fulgt opp i ytterligere dommer og anses i dag som et av vilkårene ved gjennomskjøringsregelen. Aarbakkes illojalitetsformuleringen tjener derfor som et godt eksempel på hvordan rettspraksis og teori har samarbeidet ved utviklingen av gjennomskjøringsregelen.

Illojalitetsbetegnelsen har vært kritisert fordi den kan gir ett feilaktig inntrykk av at det stilles krav til subjektive klanderverdige forhold på skatteyters side. Formuleringen kan gi assosiasjoner til moralske vurderingstemaer.¹⁶⁶ Høyesterett kan ha vært klar over dette for i Rt 1999 s946 (ABB) ble det uttrykkelig sagt at illojalitetsvurderingen skulle skje på objektivt grunnlag. Dette støttes ytterligere av juridisk teori hvor det uttrykkelig sies at vurderingstemaet er objektivt¹⁶⁷.

Et annet område hvor rettspraksis og teori gjensidig har påvirket hverandre er der det forelå kvantitative tilpasninger til skatteregler og det ble reist spørsmål om dette var en illojal tilpasning i forhold til delingsreglene. I Rt 1998 s1779 (INA) eide et ektepar alle aksjene i INA (Insurance Services AS) og overdro 34 % av aksjene til ektemannes bror. Denne endringen i eierstrukturen medførte at det ikke ble fastsatt personinntekt av selskapets inntekt for de opprinnelige eierne og de unngikk dermed delingsmodellen. Denne transaksjonen ble derfor gjenstand for spørsmål om gjennomskjøring. Det var antatt ved vedtagelsen om reglene om deling at disse ville bli gjenstand for skatteplanlegging. Ved skatteplanlegging følger spørsmål om gjennomskjøring¹⁶⁸. Siden gjennomskjøringsregelen var basert på rettspraksis kan det sies at den nærmere avgrensning mellom akseptabel skatteplanlegging og omgåelse ble tillagt domstolene.

Det var i underrettene foretatt gjennomskjøring da de mente at en slik tilpasning representerte en illojal tilpasning til den aktuelle skatteregel. Høyesterett kom derimot til at

¹⁶⁶ L.c.

¹⁶⁷ L.c., Zimmer (2005) s.64

¹⁶⁸ Zimmer (1997) s.1

en slik tilpasning ikke var i strid med det gjennomskjæringsprinsipp som til da var utviklet i rettspraksis. Dette ble begrunnet med at det er ikke i strid med skattereglenes formål i seg selv at en skatteyder foretar kvantitativ tilpasning til skattreglene hvor loven har operert med firkantede regler, og prioriter klarhet fremfor en mer pragmatisk tilnærming.

Avgjørelsen viser at gjennomskjæringsregelen ikke kan benyttes til å nekte skattefordeler som lovgiver hadde godtatt på forhånd.¹⁶⁹ Selv om transaksjonen var helt og holdent skattemessig motivert, og ikke hadde andre virkninger enn de skattemessige var det ikke illojalt å innrette seg etter terskelen på denne måte. Gjennomskjæring kunne ikke foretas av hensyn til respekt for lovgiverviljen, forutberegnelighet og administrative hensyn, lovbestemmelser av denne art må anvendes etter dens ordlyd¹⁷⁰.

Avgjørelsen viser samspillet mellom rettspraksis og juridisk teori ved utvikling av gjennomskjæringsregelen. Selv om det i utgangspunktet var domstolene som skulle ta stilling til delingsreglenes betydning ved gjennomskjæring, hadde juridisk teori før denne rettsavgjørelse antatt at kvantitative tilpasninger av denne art ikke kunne være gjenstand for gjennomskjæring. Da avgjørelsen ble anket fra byretten til lagmannsretten fordi det ble foretatt gjennomskjæring kritiserte blant annet Zimmer avgjørelsen, og mente at dette representerte gjennomskjæringspraksis på avveie. Det ikke var nok for gjennomskjæring at kvantitative tilpasninger av denne art er gjennomført, for dette har lovgiver selv lagt opp til. Dette synspunktet ble støttet av Einar Brask i "Delingsmodellen - hvor langt rekker gjennomskjæringsadgangen ved tilpasning til delingsreglene". Per Sandvik anførte at gjennomskjæring kunne foretas i forhold til delingsreglene, men at grensen for dette var vanskelig å trekke¹⁷¹. Selv om det ikke finnes spor av denne kritikken i Høyesteretts avgjørelser i forhold til delingsmodellen er det naturlig å anta at den er blitt merket og tatt under vurdering.

¹⁶⁹ Banoun 2003 s 241

¹⁷⁰ Zimmer 1997 s 2

¹⁷¹ Sandvik (1996) s.240

5 Lovgivningstiltak for å motvirke omgåelse

5.1 Utforming av regelverket

Faren for omgåelsesforsøk er et problem som må tas i betraktning ved utformingen ved enhver skattelovgivning. Fordi skattereglene er resultatet av flere kryssende hensyn vil det være vanskelig å unngå at skattelovgivningen kan bli preget av manglende gjennomtenke løsninger som åpner for omgåelse. Omgåelse er et resultat av skattesystemet og kan således sies å være en strukturell konsekvens. Selv om det er en manglende visshet om omfanget av omgåelse er det en generell oppfatning at omgåelsesforsøk utgjør et betydelig problem¹⁷². Forsøk på omgåelse vil alltid forekomme da skatteyter som regel vil forsøke å betale så lite skatt som mulig for å maksimere sin egen avkastning¹⁷³.

Det er et mål å utforme skattereglene på en slik måte at omgåelsesmulighetene blir minst mulige. Dersom skattereglene er basert på gjennomtenkte og konsekvente prinsippet blir det mindre rom for skatteplanlegging og omgåelsesproblemene som følger med dette. Det er viktig å påpeke at selv om omgåelsesproblemer til en viss grad kan forhindres er det klart at selv i de mest gjennomtenkte skattesystemer kan man aldri omgå omgåelsesproblematikken¹⁷⁴. Omgåelse av skatteregler kan derfor sies å være et evig problem, men et godt utformet skattesystem kan minske problemet.

Det er i uttalt i NOU 1989: nr.14 at faren for omgåelsesforsøk best kan forebygges hvis en utformer reglene mest mulig som allmenne regler, slik at det ikke gir noen mening å flytte seg fra et privatøkonomisk kriterium til et annet¹⁷⁵. Dersom det eksisterer forskjellige regler for skattelegging, vil det ofte foregå skatteplanlegging for å komme inn under de gunstigste reglene. Der skatteplanleggingen går for langt vil det foreligge omgåelse. Det

¹⁷² Banoun (2004) s.57

¹⁷³ Banoun (2003) s.103

¹⁷⁴ Zimmer (2005) s.72

¹⁷⁵ NOU 1989:14 s.289

beste forsvaret mot omgåelse er derfor et enkelt skatteregelverk¹⁷⁶. Dette kan sees på som et utslag av hensynet til nøytralitet og er det beste virkemiddelet mot å minske omgåelsessituasjoner. Dette er gjennomført i større eller mindre grad, da skattesystemet skal fremme flere kryssende hensyn. I realiteten er det vanskelig å gjennomføre en strukturell nøytralitet på denne måten, slik at vridninger og gjennomskjæringsproblemer vil alltid eksistere i vårt rettsystem.¹⁷⁷

Det kan her anføres at nøytrale skatteregler er det beste virkemiddelet mot omgåelsessituasjoner. Progressive satser, minstefradrag, diskontinuitetsprinsippet ved arv og gave samt skattefrie rettssubjekter er alle eksempler på bestemmelser som skaper omgåelsesmuligheter grunnet manglende nøytralitet¹⁷⁸. Disse er begrunnet i andre hensyn som lovgiver har funnet mer viktige. Det vil alltid være andre hensyn som er like viktige som hensynet til nøytralitet, så jeg vil videre drøfte mer spesifikke tiltak mot omgåelse.

5.2 Ulike lovgivningstiltak

For det første kan en innførsel av stoppregler til en viss grad virke mot forsøk på omgåelse. I skatteloven § 10-11 om skatteplikt for utbytte er det oppregnet en avgrenset gruppe personer som skal identifiseres med aksjonær og således forhindre forsøk på å overføre et skattefritt utbytte til dem. I tillegg kan det innrømmes skattefordel der en tidligere har nektet dette grunnet avgrensingsproblemer. Et generelt fradrag for alle renter i skattelovens § 6-40 uansett om det knytter seg til skatteplikt kan betraktes på denne bakgrunn, og således sies å motvirke forsøk på å konvertere ikke-fradragsberettiget renter til fradragsberettiget renter¹⁷⁹. Det kan videre anføres at dersom det eksisterer terskler i skattesystemet vil skatteyter være motivert til å benytte seg av dette fullt ut.¹⁸⁰ Det lønner

¹⁷⁶ Zimmer (2002) s.37

¹⁷⁷ Ot.prp. nr.16 (1991-1992) s.43

¹⁷⁸ Banoun (2004) s.63

¹⁷⁹ Banoun (2004) s.66

¹⁸⁰ NOU 1989:14 s.289

seg derfor ut fra omgåelseshensyn ikke å operere med dette, da dette vil motivere skatteyttere til forsøk på omgåelse.

Lovgiver kan i tillegg vedta spesielle eller generelle gjennomskjæringsregler. Disse kan antas å ha en viss preventiv effekt for omgåelsesforsøk. Generelt vil slike regler hjemle en nektelse av skattefordel dersom visse vilkår er oppfylt. Avskjæringsbestemmelsen i skattelovens § 14-90 er en slik spesiell omgåelsesregel og kommer bare til anvendelse på noen av de omgåelsesmulighetene som eksisterer i norsk rett. Det kan derfor spørres om det er behov for å lovfeste en generell gjennomskjæringsbestemmelse for ytterligere forsvar mot omgåelsesforsøk. En slik lovfesting kan være ønskelig for å øke lovgivers innflytelse på den etablerte rettspraksis, endre rettsstilstanden på en måte eller for å øke informasjonen eller avgrense vilkårene for gjennomskjæring¹⁸¹. Slik gjennomskjæringsregelen fremstår nå vil en lovfesting være begrunnet i ønsket om å avklare vilkårene for gjennomskjæring. Jeg vil derfor i neste punkt drøfte en eventuell lovfesting av gjennomskjæringsregelen.

5.3 Lovfesting av gjennomskjæringsregelen

5.3.1 Hvorfor nå?

En lovfesting av omgåelsesregelen har tidligere blitt foreslått, men avvist. Forslaget strandet på en uenighet om forslaget representerte en utvidelse eller en kodifikasjon av gjeldende rett og det er fremdeles omtvistet om henvisningen til at transaksjonene fremtrer som ”urimelige” har dekning i norsk rett¹⁸². Spørsmålet her er derfor om det nå er behov for en lovfesting? Jeg skal først se på hvorfor en lovfesting synes aktuelt nå og deretter hvilke hensyn som gjør seg gjeldende for og imot en lovfesting.

Zimmer reiser spørsmålet om det bør skje en lovfesting da han mener at Høyesterett i sine siste dommer har skapt en uklar rettsstilstand vedrørende innholdet i den ulovfestede

¹⁸¹ Ibid s.69

¹⁸² Zimmer (2005) s.64

gjennomskjæringsregel. Dette kan særlig sies å gjelde rettsavgjørelsene fra 2006 og 2007. Han anfører at de ulike formuleringene som brukes ikke bare er av språklig art, men avdekker en underliggende sprikende forståelse av gjennomskjæringsregelens innhold¹⁸³. Syversen mener at gjennomskjæringsregelen burde lovfestes for å bidra til en avklaring av den uklare rettstilstanden som eksisterer, særlig med sikte på Høyesteretts formulering og anvendelse av gjennomskjæringsregelen i dens subjektive form jf. Rt 2006 s1232 (Telenor)¹⁸⁴.

Behovet for en lovfesting kan sies å ligge i denne eksisterende rettsuklarhet. Ved å lovfeste gjennomskjæringsregelen vil en avklare rettstilstanden om hva som er regelens vilkår og hvordan den skal anvendes. Ved en eventuell lovfesting vil det i tillegg bli utarbeidet forarbeider, som både tar stilling til hva som skal være gjeldende rett samt foreliggende rettpraksis¹⁸⁵.

5.3.2 Behovet for en lovfesting

I følge NOU 1989:14 om en eventuell lovfesting vil ikke omgåelsesfaren avverges helt ved regelutforming, men der omgåelse forekommer bør den møtes med spesielle lovgivningstiltak og gjennomskjæring i rettsanvendelse¹⁸⁶. Videre utrykte lovkonsipistene et syn om at det beste forsvaret mot omgåelsesforsøk ville være en lovfestet generalklausul. Dette ledet til Magnus Aarbakkes utredning om lovfesting av gjennomskjæringsregelen i Ot.prp. nr 16 (1991-1992) som dannet utgangspunktet for det konkrete lovforslaget som ble fremmet og avvist. Spørsmålet her er om en lovfesting nå vil utgjøre et bedre vern mot omgåelse, enn etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel slik den fremstår i dag.

¹⁸³ Zimmer (2007) s.1 flg.

¹⁸⁴ Syvertsen (2007) s.20

¹⁸⁵ Rettskildelære (2001) s.197

¹⁸⁶ NOU 1989:14 s.289

Flere land opererer med såkalte GAAR- regler (General Anti Avoidance Rules) og det er en økende trend for lovfesting av tiltak mot omgåelsesforsøk¹⁸⁷. Ulempen med en lovfesting kan sies å være at en lovfestet generalklausul kan få større betydning enn det en antar ved dens utforming. Historien til avtaleloven § 36 tjener her som et godt eksempel.

Det er flere hensyn som det kan tas stilling til ved en lovfesting av gjennomskjæringsregelen og jeg skal bare se på noen av dem. Det første som må adresseres er hensynet til forutberegnelighet. Ved å innføre en generalklausul som rammer omgåelse vil dette styrke forutberegneligheten. Den vil gjøre skatteyteren oppmerksom på at det eksisterer en gjennomskjæringsregel og at skatteplikten ikke er avgjort etter en enkelt lovbestemmelse¹⁸⁸. I drøftelsen om hvorvidt en lovfesting skulle gjøres tidligere ble det påpekt at ikke alle skatteyttere og skatterådgivere var oppmerksomme på den rettspraksis som eksisterte om gjennomskjæring¹⁸⁹. Etter dette ble skrevet har gjennomskjæringsreglen blitt videre utviklet gjennom rettspraksis og teori slik at det kan antas at omgåelsesproblemet er allment kjent og i alle fall blant skatterådgiverne, som regelmessig vil være involvert i de transaksjoner som kan utgjøre omgåelse. Hensynet til forutberegnelighet kan etter dette ikke anses å tale sterkt for en lovfesting.

Det ble uttalt ved lovfestingen av avskjæringsbestemmelsen i skattelovens § 14-90 at den ville ha en preventiv effekt mot omgåelsesforsøk¹⁹⁰. Det er derfor rimelig å anta at det samme hensyn vil kunne gjøre seg gjeldende ved en eventuell lovfesting av gjennomskjæringsregelen. Spørsmålet som her kan reises er derfor med hvilken tyngde hensynet til prevensjon vil spille for en lovfesting. Jeg vil her anta at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen slik den er uformet i dag har en viss avdempende effekt ved forsøk på omgåelse av skatteregler og det er lite trolig at en lovfesting vil øke denne effekt.

¹⁸⁷ Zimmer (2002) s.38

¹⁸⁸ NOU 1989:14 s.289

¹⁸⁹ L.c.

¹⁹⁰ Ot.prp. nr 1 (2004-2005) s.84

NOU 1989:14 anfører videre at en generalklausul vil være nyttig for skattemyndighetene hvor det finnes innslag av legfolk med varierende kunnskaper til skattelovgivning og rettspraksis¹⁹¹. Her kan det anføres at selv om ligningsmyndighetene er sammensatt av legfolk med ulik kompetanse benytter de seg i stor utstrekning av Lignings-ABC hvor gjennomskjæring er behandlet uten tvil om emnet¹⁹². En lovfesting vil derfor ikke ha noen nevneverdig effekt for ligningsmyndighetenes behandling av omgåelse.

Det kan videre anføres at dersom innholdet av gjennomskjæringsregelen er uklart kan dette i seg selv tale for en lovfesting. En lovfesting vil medføre en formulering av en lovregel med uttrykkelig vilkår samt uttalelser i forarbeidene. Forarbeidene vil også ved en lovfesting normalt ta et oppgjør med den tidligere praksis som har eksistert og dermed fjerne den tvil som eksisterer i dag. Dette kan dermed bidra til å klargjøre innholdet i gjennomskjæringsregelen.

Hensynet til klarhet kan også sies å tale imot en lovfesting. Hvis gjennomskjæringsregelen fremstår som for klar vil det bli lettere å omgå den, da det blir lettere å tilpasse seg regelen dersom vilkårene er for klare. Den gjennomskjæringsregelen som blir anvendt i rettspraksis i dag kan sies å fungere godt, til tross for at det foreligger noen spørsmål angående dens innhold. Det er særlig Høyesteretts subjektive forståelse av grunnvilkåret i Rt 2006 s1232 (Telenor) som er gjenstand for diskusjon og har ledet til uklarhet. En kan her anføre at en kunne overlate denne diskusjonen til juridisk teori og Høyesterett, slik at disse rettskilder i samspill med hverandre kan komme til en løsning slik de flere ganger har gjort.

Foreløpig har gjennomskjæringsregelen bare vært anvendt på transaksjoner og ikke faktiske handlinger. Dette er fordi omgåelsesmuligheter som oftest oppstår i forbindelse med lovbestemmelser som anvender transaksjoner som vilkår¹⁹³. Det er senest sagt i Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen) at gjennomskjæringsregelen ikke kan anvendes i forhold til

¹⁹¹ L.c.

¹⁹² Mathisen (2005) s.232

¹⁹³ Banoun (2003) s.301

faktiske hendelser eller handlinger¹⁹⁴. Det kan ikke uten videre utelukkes at dersom sterke hensyn taler for det kan Høyesterett utvide gjennomskjæringsregelen til å omfatte faktiske forhold. Det kan her være en fordel at gjennomskjæringsregelen er ulovfestet. Dersom gjennomskjæringsregelen blir lovfestet vil den antageligvis inneholde et krav om en transaksjon som gjenstand for gjennomskjæring. Hvis Høyesterett ser behovet for en utvidelse av gjennomskjæringsregelen kan dette dermed gjøres ved en rettsavgjørelse, uten å gå veien om en lovendring. Hensynet til den norske rettstradisjon taler dermed imot en lovfesting. Dette peker på et generelt poeng som taler for å beholde en ulovfestet gjennomskjæringsregel, den er mer fleksibel og kan lettere utvide grensene for gjennomskjæring enn det en lovregel kan.

Lovfesting av gjennomskjæringsregelen bør bare skje dersom en vil endre vilkår, og herunder terskelen for gjennomskjæring. Lovfesting av avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 14-90 ble foretatt for å senke terskelen for gjennomskjæring for å lettere ramme omgåelse. En har ikke det samme behovet her da det kan sies at den terskel som blir oppstilt etter gjennomskjæringsregelen fungerer.

Det kan etter dette gjøres gjeldende at gjennomskjæringsregelen fungerer godt slik den er utformet i dag til tross for visse uklarheter i forhold til dens vilkår. En ulovfestet regel vil være et bedre vern mot omgåelse da den er mer fleksibel og tilpasningsdyktig. Det er derfor ikke nødvendig å foreta en lovfesting av gjennomskjæringsregelen for å ramme omgåelse.

5.4 Ligningsbehandling

Det er antatt at økt oppdagelsesrisiko kan ha en større preventiv betydning enn skjerpet sanksjon, og således være en mer egnet fremgangsmåte for å motvirke omgåelse. Det foreligger ingen kvantifisering av omgåelse som ikke er oppdaget, men i forhold til avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90 kan det nevnes at forskning tyder på at 1/5

¹⁹⁴ Rt 2006 s1199 Nagell-Eriksen avsnitt 51

av alle fusjoner er begrunnet i skattemessige hensyn¹⁹⁵. En kan nok trygt anta at det foreligger omgåelse som kunne vært rammet av gjennomskjæringsregelen, men som ikke ble oppdaget.

Oppdagelsesrisikoen for omgåelsestilfeller kan økes ved å innføre en utvidet opplysningsplikt. Opplysningsplikt vil både virke preventivt og således motvirke omgåelsesforsøk, men også lettere avdekke omgåelsesforsøk. Gjennomskjæringsregelen kunne stått sterkere kombinert med en slik opplysningsplikt, da risikoen for oppdagelse av omgåelse må sies å bli større. En kunne utformet opplysningsplikten som et krav til å opplyse om transaksjonens begrunnelser, herunder den skattemessige siden og den foretningmessige siden av transaksjonen. En slik opplysningsplikt vil kunne fungere som et grunnlag for videre undersøkelse av saker som virker suspekter, men også ha en preventiv effekt¹⁹⁶. Risikoen for oppdagelse av omgåelsesforsøk må antas å øke med en slik opplysningsplikt og dermed motvirke omgåelsesforsøk. Enten ved at transaksjoner som kun er skattemessige ikke blir gjennomført eller at de transaksjoner som blir gjennomført har avklart en tilstrekkelig egenverdi.

En lignende opplysningsplikt er nettopp blitt tilføyd i ligningsloven § 4-12 om internprising. Det skal ved transaksjoner mellom nærstående utarbeides dokumentasjon som gir ligningsmyndigheten bedre grunnlag for å vurdere priser og vilkår. Bakgrunnen for dette var at tidligere regler ikke ga ligningsmyndighetene et godt nok grunnlag for utvelgelse av de skattyterne som bør kontrolleres, og heller ikke et godt nok vurderingsgrunnlag for internprising ved nærmere undersøkelser¹⁹⁷. Bestemmelsen kan antas å motvirke uheldig internprising, samt gi ligningsmyndighetene en reell mulighet for å etterprøve denne.

¹⁹⁵ Folkvord (2006) s.429

¹⁹⁶ Ibid s.432

¹⁹⁷ Ot.prp. nr 62 (2006-2007) s.40

6 Litteraturliste

6.1 Juridisk litteratur

Banoun, Bettina *Hvordan bør skattelovgivningen utformes for å motvirke omgåelse?*

Skatterett 2004 s.55-72

Banoun, Bettina *Omgåelse av skattereglene, en studie av Høyesterettspraksis* Oslo 2003

Banoun, Bettina *National report: Norway* i *Cashiers de droit fiscal international, form and substance in tax law*, volume LXXXVIIa 2002 s.499-508

Banoun, Bettina *Domskommentar Overføring av skatteposisjoner- et kritisk blikk på Zenith-dommen* Skatterett 1998 s.164-187

Banoun, Bettina *Skatterettslig omgåelse* Tidsskrift for Rettsvitenskap 1998 s.913-957.

Bedrift, selskap og skatt, Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere Zimmer, Fredrik (red) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen 4. utgave Oslo 2006

Brask, Einar *Delingsmodellen Hvor langt rekker gjennomskjæringsadgangen ved tilapsning til delingsreglene?* Regnskap og revisjon nr 8 1996 s.386-387.

Brudvik, Arthur J. *Regnskapsmessig "substance over form" og skattemessig gjennomskjæring* i *Bedriftsbeskatning i praksis Ligninsbehandling ved sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997* oslo 1997 s.137-156

Gjems-Onstad, Ole *Banoun part 4 –must be read* Skatterett 2003 s.71-81.

Folkvord, Benn *Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?* Skatterett 2007 s.293-300

Folkvord, Benn *Skatt ved fusjon og fisjon* Oslo 2006

Folkvord, Benn *Fusjon og fisjon skatterettslige vilkår ved fusjon og fisjon av aksjeselskap* Bergen 2006

Greni, Sven Rune *Overdragelse av aktiva mellom aksjeselskap og aksjonær - noen tilordnings- og omgåelsesspørsmål* Skatterett 1995 s.13-40

Kvisli, Kåre H. *Innføring i skatterett* Oslo 1962

Løchen, Håkon *Omgåelse som skatterettslig problem* Skatterett 2000 s.107-130

Løchen, Håkon *Overføring av skatteposisjoner Kommentar til Zenith-dommen* Skatterett 1999 s.380-388

Løchen, Håkon *Form og realitet i beskatningen* Lov og Rett 1971 s.433-446

Mathiesen, Thomas *Retten i samfunnet - en innføring i rettsosiologi* Oslo 2005

Matre, Hugo P. *Gjennomskjæring av kvantitative eiertilpasninger- tre høyesterettsdommer* Revisjon og Regnskap nr 5 1999 s.38-45

Rettskildelære Helgesen, Jan (red) Eckhoff, Torstein, 5. Utgave Oslo 2001

Sandvik, Per *Delingsmodellen, tilpasning og omgåelse* Regnskap og revisjon nr 5 1996 s.240-242

Syversen, Jan *Fire høyesterettsdommer om skattemessig gjennomskjæring med særlig fokus på dommen i Rt 2006 s.1232, Telenor Eiendom Holding - En ny vri på gjennomskjæringsnormen?* Utvalget 2007 s.468

Zimmer, Frederik *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?* Skatterett 2007 s.2-13.

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*, 5. Utgave Oslo 2005

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*, 4. Utgave Oslo 2001

Zimmer, Frederik *General report* i *Cashiers de droit fiscal international, form and substance in tax law*, volume LXXXVIIa 2002 s.19-70

Zimmer, Frederik *Høyesterettsdommer i skattesaker 1997- del 2* Skatterett 1998 s.188

Zimmer, Frederik *Gjennomskjæringspraksis på avveie?* Skatterett 1997 s.1-2

Aarbakke, Magnus *Skatt på formue* Oslo 3. utgave 1998

Aarbakke, Magnus *Omgåelse som et rettsanvendelsesproblem*, Lov og Rett 1970 s.1-24

6.2 Forarbeider

Ot.prp. nr 62 (2006-2007) Om lov om endring av skattelovgivningen (internprising)

Ot. prp. nr 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005, lovendringer

Ot. prp. nr 71 (1995-1996) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

Ot. prp. nr 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

NOU 1989:14 Bedrifts og kapitalbeskatning – en skisse til reform

6.3 Rettsavgjørelser

6.3.1 Høyesterett

HR-2008-01977-A avsagt 12.nov 2008 (Reitan).

Rt 1921 s462 (Skovveien)

Rt 1924 s435 (Eldorado Kino)

Rt 1925 s472 (Kallevig)

Rt 1927 s386 (Bryn)

Rt 1927 s1064 (Hannevig)

Rt 1927 s1078 (Eros)

Rt 1928 s495 (Finne)

Rt 1961 s1195 (Kollbjørg)

Rt 1963 s478 (Siraco)

Rt 1966 s1189 (Vestlandske Vassdrag)

Rt 1971 s264 (Kielland)

Rt 1976 s1317 (Harnoll)

Rt 1976 s302 (Ragelas)

Rt 1978 s60 (Smestad)

Rt 1982 s789 (Torkildsen)

Rt 1993 s173 (Phønix)

Rt 1994 s492 (Railo)

Rt 1994 s499 (Gokstad)

Rt 1994 s912 (Hovda)

Rt 1995 s638 (Skau og Gundersen)

Rt 1997 s1580 (Zenith) (4-1)

Rt 1998 s1764 (Wisth og Finnøy)

Rt 1998 s1771 (Essem)

Rt 1998 s1779 (INA)

Rt 1999 s946 (ABB)

Rt 1999 s1347 (Øverby)

Rt 2000 s1865 (Nygård)

Rt 2002 s456 (Hydro-Canada) (3-2)

Rt 2002 s798 (Nordea)

Rt 2004 s1331 (Aker Maritime)

Rt 2006 s1062 (A-saken)(Fauske)

Rt 2006 s1199 (Nagell-Eriksen)

Rt 2006 s1232 (Telenor)

Rt 2007 s209 (Hex)

6.3.2 Lagmannsrett og tingrett

Utv. 2005 s424 (Trans Ocean)

6.4 Annet

Lignings ABC 2007-2008 nettutgave

